

# RS 505 – Eksterne bekreftelser

(Denne RS-en ble opprinnelig vedtatt av styret i DnR for revisjon av regnskap for perioder avsluttet 31. desember 2002 eller senere. Standarden er justert i samsvar med risikostandardene og gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2006.)

| Innhold   | Punkt |
|---|-------|
| Innledning  | 1-6   |
| Forholdet mellom rutinene for eksterne bekreftelser og revisors vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon | 7-11  |
| Påstander som tas opp i eksterne bekreftelser   | 12-16 |
| Utforming av forespørsler om eksterne bekreftelser  | 17-19 |
| Bruk av forespørsler om positive og negative bekreftelser   | 20-24 |
| Anmodninger fra ledelsen  | 25-27 |
| Karakteristiske trekk ved respondentene   | 28-29 |
| Den eksterne bekreftelsesprosessen  | 30-35 |
| Vurdering av resultatene av prosessen   | 36    |
| Eksterne bekreftelser før årsslutt  | 37    |
| Ikrafttreddelse   | 38    |

RS 505 "Eksterne bekreftelser" må leses i sammenheng med "Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester" som beskriver grunnlaget for utarbeidelsen av standardene, forholdet mellom standardene og lovgivningen om revisors oppgaver og plikter, og standardenes autoritet.

## Innledning

1. Hensikten med denne revisjonsstandarden (RS-en) er å fastsette normer og gi veiledning om revisors bruk av eksterne bekreftelser som en måte å fremskaffe revisjonsbevis på.
2. **Revisor må avgjøre om bruk av eksterne bekreftelser er nødvendig for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis på påstandsnivå. Som grunnlag for denne avgjørelsen må revisor ta hensyn til den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, og hvordan revisjonsbevis fra andre planlagte revisjonshandlinger vil redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå til et akseptabelt nivå.**
3. RS 500 "Revisjonsbevis" fastslår at revisjonsbevisets pålitelighet påvirkes av dets kilde og type, og avhenger av omstendighetene rundt innhentingen. Revisjonsstandarden indikerer at, selv om det kan forekomme unntak, kan følgende generaliseringer av revisjonsbevisets pålitelighet være nyttige:
  - Revisjonsbevis er mer pålitelig dersom det innhentes fra uavhengige kilder utenfor foretaket.

- Revisjonsbevis som innhentes direkte av revisor, er mer pålitelig enn revisjonsbevis som innhentes indirekte eller gjennom følgeslutninger.
- Revisjonsbevis er mer pålitelig når det foreligger skriftlig.
- Revisjonsbevis i form av originaldokumenter er mer pålitelig enn revisjonsbevis i form av fotokopier eller faksimiler.

Revisjonsbevis i form av originale, skriftlige svar på forespørsler som revisor har mottatt direkte fra tredjeparter som ikke er nærstående til foretaket som revideres, kan derfor bidra til å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon for de aktuelle påstandene til et akseptabelt nivå, når revisjonsbevis blir vurdert individuelt eller i sammenheng med revisjonsbevis fra andre revisjonshandlinger.

4. Ekstern bekreftelse er en prosess som innebærer at revisor innhenter og vurderer revisjonsbevis i form av en uttalelse om et eksisterende forhold eller annen informasjon direkte fra en tredjepart som svar på en forespørsel om informasjon vedrørende et spesielt forhold av betydning for påstander i regnskapet eller tilhørende tilleggsopplysninger. For å beslutte i hvilket omfang eksterne bekreftelser skal benyttes, tar revisor hensyn til de karakteristiske trekk ved omgivelsene til foretaket som blir revidert, og til potensielle respondenters praksis når det gjelder å behandle forespørsler om direkte bekreftelser.
5. Eksterne bekreftelser blir ofte benyttet i forbindelse med regnskapsmessige saldoer og disses innhold, men behøver ikke være begrenset til dette. Revisor kan for eksempel be om ekstern bekreftelse av avtalevilkår eller transaksjoner et foretak har hatt med tredjeparter. Forespørselen formuleres da som et spørsmål om det er foretatt endringer i avtalen, og i så fall hva endringene består i. Eksterne bekreftelser kan også brukes til å innhente revisjonsbevis om fraværet av visse forhold, for eksempel fraværet av en "tilleggsavtale" som kan påvirke inntektsføringen. Som andre eksempler på situasjoner der eksterne bekreftelser kan benyttes, kan nevnes:
  - Banksaldoer og andre opplysninger fra banker
  - Kundefordringer
  - Varer på lager hos tredjepart
  - Ihendehaverdokumenter deponert hos advokater eller finansieringsforetak til oppbevaring eller som sikkerhet
  - Verdipapirer kjøpt fra meklere, men ikke levert per balansedato
  - Lån fra långivere
  - Leverandørgjeld
6. Påliteligheten av revisjonsbevis innhentet gjennom eksterne bekreftelser avhenger blant annet av at revisor anvender hensiktsmessige revisjonshandlinger ved utforming av forespørslene, ved selve innhenting og ved evalueringen av resultatene av prosessen. Påliteligheten påvirkes bl.a. av den kontroll revisor utøver over forespørslene og svarene, av de karakteristiske trekk ved respondentene og av eventuelle begrensninger inntatt i svarene eller pålagt av ledelsen.

## Forholdet mellom eksterne bekreftelser og revisors vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon

7. RS 315 "Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon" drøfter revisors ansvar for å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, og for å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon. Standarden angir hovedtrekkene i revisjonshandlingene som utføres for å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet, som er tilstrekkelige til å utforme og utføre videre revisjonshandlinger.
8. RS 330 "Revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko" drøfter revisors ansvar for å fastsette overordnede handlinger og utforme og utføre videre revisjonshandlinger, hvis type, tidspunkt og omfang er tilpasset de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå. RS 330 indikerer særskilt at revisor fastsetter typen og omfanget av revisjonsbevis som skal innhentes gjennom substanskontroller for å håndtere den tilknyttede anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon, og at revisor, uten å ta hensyn til den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon, utformer og utfører substanskontroller for hver vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning. Disse substanskontrollene kan omfatte bruk av eksterne bekreftelser for visse påstander.
9. Det fremgår av punkt 11 i RS 330 at jo høyere revisor vurderer risikoen å være, jo mer pålitelig og relevant må det revisjonsbevis som revisor søker å fremskaffe gjennom substanskontroller, være. Når den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon øker, vil revisor følgelig utforme substanskontroller for å innhente mer pålitelig og relevant revisjonsbevis, eller mer overbevisende revisjonsbevis, på påstandsnivå. I slike situasjoner kan bruk av bekreftelseshandlinger være måleffektivt for å fremskaffe tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.
10. Jo lavere den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon er, jo mindre sikkerhet behøver revisor skaffe fra substanskontroller for å kunne trekke en konklusjon om en påstand. For eksempel kan et foretak ha et lån som skal tilbakebetales i henhold til avtalt plan der revisor har fått bekreftet betingelsene tidligere år. Dersom annet arbeid utført av revisor (herunder nødvendige tester av kontroller) tyder på at lånebetingelsene ikke er blitt endret, slik at risikoen for vesentlig feilinformasjon vedrørende restlånets størrelse blir vurdert som lavere, kan revisor begrense substanskontrollene til å teste de registrerte betalingene, i stedet for igjen å få bekreftet lånesaldo direkte fra långiver.
11. Når revisor har identifisert en risiko som særskilt (se punkt 108 i RS 315), kan revisor foreta en spesiell vurdering av hvorvidt bekreftelser på visse forhold kan være en hensiktsmessig måte å redusere risikoen for feilinformasjon på. Uvanlige eller komplekse transaksjoner kan for eksempel innebære en høyere anslått risiko enn enkle transaksjoner. Dersom foretaket har gjennomført en uvanlig eller kompleks transaksjon som fører til en høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon, vil revisor vurdere å få betingelsene for transaksjonen bekreftet hos de andre partene i tillegg til å kontrollere foretakets dokumentasjon.

## Påstander som tas opp i eksterne bekreftelser

12. RS 500 krever bruk av påstander ved vurdering av risikoer og ved utforming og utførelse av revisjonshandlinger for å håndtere de anslåtte risikoene. ISA 500 deler påstandene inn i kategorier knyttet til transaksjonsklasser, kontosaldoer samt tilleggsopplysninger. Eksterne bekreftelser kan fremskaffe revisjonsbevis vedrørende alle disse påstandene, men en ekstern bekreftelses evne til å fremskaffe relevant revisjonsbevis i forhold til de ulike påstander, vil variere.
13. Ekstern bekreftelse av en kundefordring gir pålitelig og relevant revisjonsbevis for fordringens eksistens per en bestemt dato. Bekreftelse gir også revisjonsbevis for hvordan tidsavgrensingsrutinene fungerer. Slik bekreftelse gir imidlertid vanligvis ikke tilstrekkelig revisjonsbevis for verdsettelsespåstanden siden det ikke er praktisk å be debitor bekrefte detaljerte opplysninger om sin evne til å betale gjelden.
14. Når det gjelder varer på lager hos tredjepart, vil ekstern bekreftelse på tilsvarende måte vanligvis gi pålitelig og relevant revisjonsbevis for eksistens- og tilhørighetspåstandene, men vil kanskje ikke gi revisjonsbevis som underbygger verdsettelsespåstanden.
15. Relevansen av eksterne bekrefter for revisjon av en gitt påstand påvirkes også av det formål revisor har for sitt utvalg av informasjon som søkes bekreftet. For eksempel vil revisor, ved revisjon av leverandørgjeldens fullstendighet, måtte innhente revisjonsbevis for at det ikke foreligger vesentlige forpliktelser som ikke er registrert. Følgelig vil det normalt være mer måleffektivt for å avdekke ikke-registrerte forpliktelser å sende bekreftelsesforespørsler til foretakets hovedleverandører med anmodning om å sende kopier av sine kontoutdrag direkte til revisor, selv om det ikke er registrert gjeld til dem på det aktuelle tidspunkt, enn å velge ut kontoer for bekreftelse basert på større beløp som er registrert i leverandørreskontroen.
16. Når det innhentes revisjonsbevis for påstander som ikke i tilstrekkelig grad dekkes av bekreftelser, vil revisor vurdere andre revisjonshandlinger for å supplere eller erstatte bekreftelseshandlingene.

## Utforming av forespørsler om eksterne bekreftelser

17. **Revisor må tilpasse forespørsler om eksterne bekreftelser til de konkrete revisjonsformål.** Ved utforming av forespørselen tar revisor hensyn til hvilke påstander som vurderes og de forhold som det er sannsynlig vil påvirke påliteligheten av bekreftelsene. Faktorer som formen på forespørselen, tidligere erfaring, typen informasjon som skal bekreftes og den respondent man ber om bekreftelse fra, påvirker utformingen av forespørslene fordi disse faktorene har en direkte effekt på påliteligheten av revisjonsbeviset som innhentes gjennom eksterne bekreftelser.
18. Ved utformingen av forespørselen, vil revisor også vurdere hvilken informasjon respondentene uten videre vil være i stand til å bekrefte siden dette kan påvirke svarprosenten og arten av det innhentede revisjonsbeviset. For eksempel kan visse respondenters informasjonssystem gjøre det lettere å bekrefte enkeltransaksjoner enn å bekrefte en total kontosaldo. Dessuten kan det forekomme at respondenter ikke er i stand

til å bekrefte visse typer informasjon, som en total debitorsaldo, men kan være i stand til å bekrefte individuelle fakturabeløp som inngår i totalsaldo.

19. Forespørsler om bekreftelse inneholder vanligvis godkjennelse fra ledelsen av at respondenten kan gi opplysningene til revisor. Respondenter kan være mer villige til å svare på en forespørsel som inneholder ledelsens godkjennelse, og kan i enkelte tilfeller ikke ha anledning til å svare med mindre forespørselen inneholder ledelsens godkjennelse.

## Bruk av forespørsler om positive og negative bekreftelser

20. Revisor kan bruke forespørsler om positive eller negative eksterne bekreftelser, eller en kombinasjon av disse.
21. En forespørsel om positiv ekstern bekreftelse (positiv forespørsel) ber respondenten svare til revisor i alle tilfeller, enten ved å opplyse at han er enig i den gitte informasjonen, eller ved å fylle ut opplysninger. Et svar på en positiv forespørsel forventes normalt å gi pålitelig revisjonsbevis. Det er imidlertid en risiko for at respondenten kan besvare forespørselen uten å verifisere at informasjonen er riktig. Revisor vil normalt ikke være i stand til å avdekke om dette har forekommet. Revisor kan imidlertid redusere denne risikoen ved å bruke positive forespørsler som ikke oppgir beløp (eller annen informasjon), men ber respondenten om å fylle ut beløpet eller gi andre opplysninger. På den annen side kan bruk av denne form for "åpen" forespørsel resultere i lavere svarprosent siden det kreves en tilleggsinnsats fra respondentens side.
22. En forespørsel om negativ ekstern bekreftelse (negativ forespørsel) ber respondenten om å svare bare i tilfelle han er uenig i den informasjonen som er oppgitt i forespørselen. Hvis det ikke er mottatt noe svar på en negativ forespørsel vil imidlertid revisor være oppmerksom på at det ikke eksisterer noe eksplisitt revisjonsbevis for at den som er kontaktet, har mottatt forespørselen og verifisert at informasjonen den inneholder er korrekt. Bruk av negative forespørsler vil derfor normalt gi mindre pålitelig revisjonsbevis enn bruk av positive forespørsler, og revisor vil vurdere å gjennomføre andre substanskontroller som supplement til bruken av negative bekreftelser.
23. Negative forespørsler kan benyttes for å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon til et akseptabelt nivå når:
  - (a) Den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon er lavere;
  - (b) Det dreier seg om et stort antall små saldoer;
  - (c) Det ikke forventes et betydelig antall feil, og
  - (d) Revisor ikke har grunn til å tro at respondentene vil se bort fra forespørslene.
24. Det kan benyttes en kombinasjon av forespørsler om positive og negative eksterne bekreftelser. For eksempel kan revisor, når de totale kundefordringene består av et lite antall store og et stort antall små saldoer, beslutte at det er relevant å bekrefte alle eller et utvalg av store saldoer med positive forespørsler, og et utvalg av små saldoer ved bruk av negative forespørsler.

## Anmodninger fra ledelsen

25. **Når revisor ønsker å bekrefte visse saldoer eller andre opplysninger og ledelsen anmoder revisor om ikke å gjøre det, må revisor vurdere hvorvidt det er akseptabel begrunnelse for en slik anmodning, og innhente revisjonsbevis for å underbygge gyldigheten av ledelsens anmodning. Dersom revisor aksepterer ledelsens ønske om ikke å be om ekstern bekreftelse av et spesielt forhold, må revisor gjennomføre alternative revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for forholdet.**
26. **Dersom revisor ikke aksepterer begrunnelsen for ledelsens anmodning og blir hindret i å gjennomføre bekreftelsene, foreligger det en begrensning for utførelsen av revisjonen, og revisor må vurdere den mulige betydningen for revisjonsberetningen.**
27. Ved vurderingen av begrunnelsene som gis av ledelsen, utviser revisor en profesjonelt skeptisk holdning og vurderer om anmodningen har noen betydning for hans oppfatning av ledelsens integritet. Revisor vurderer om ledelsens anmodning kan tyde på mulige misligheter eller feil. Dersom revisor tror at det foreligger misligheter eller feil legges veiledningen i RS 240 "Misligheter og feil" til grunn. Revisor vurderer også om alternative revisjonshandlinger vil gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis i saken.

## Karakteristiske trekk ved respondentene

28. Påliteligheten av revisjonsbevis fremskaffet gjennom en bekreftelse påvirkes av respondentens kompetanse, uavhengighet, myndighet til å gi svar, kjennskap til saken som bekreftes og objektivitet. Derfor forsøker revisor, når det er praktisk mulig, å sikre at forespørselen rettes til den hos respondenten som best oppfyller de aktuelle krav. Når det for eksempel ønskes bekreftet at långiver aksepterer brudd på betingelser (covenants) i en låneavtale, retter revisor forespørselen til en representant for långiveren som har kunnskap om forholdet og myndighet til å informere om aksept av brudd på betingelsene.
29. Revisor vurderer også hvorvidt visse parter ikke kan fremskaffe et objektivt eller upåvirket svar på en bekreftelsesforespørsel. Informasjon om respondentens kompetanse, kunnskap, motivasjon og evne eller vilje til å svare, kan komme til revisors kunnskap. Revisor vurderer betydningen av slik informasjon for utformingen av forespørselen og for vurderingen av resultatene, og tar herunder standpunkt til om ytterligere revisjonshandlinger er nødvendige. Revisor vurderer også om han har tilstrekkelig grunnlag til å konkludere med at forespørselen blir sendt til en respondent som kan forventes å gi et svar som vil gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. For eksempel kan det foreligge uvanlige transaksjoner ved årsslutt som er av vesentlig betydning for regnskapet, der transaksjonene skjer med en tredjepart som er økonomisk avhengig av foretaket. Under slike omstendigheter vurderer revisor hvorvidt vedkommende tredjepart kan være motivert til å gi et uriktig svar.

## Den eksterne bekreftelsesprosessen

30. **Ved utførelse av bekreftelseshandlinger må revisor ha kontroll over utvelgelsen av hvem forespørselen skal sendes til, over utarbeidelsen og utsendelsen av forespørslene, og over svarene på forespørslene.** Revisor skal ha kontroll over kommunikasjonen mellom seg og de utvalgte mottakerne for å minimalisere muligheten for at resultatene av prosessen påvirkes gjennom at forespørslene eller svarene avskjæres eller endres. Revisor sender selv ut forespørslene, sikrer at disse er riktig adressert, og anmoder om at alle svar sendes direkte til revisor. Revisor vurderer hvorvidt svarene er kommet fra de angitte avsenderne.

## Manglende svar på en forespørsel om positiv bekreftelse

31. **Revisor må gjennomføre alternative revisjonshandlinger hvis det ikke mottas svar på en forespørsel om positiv ekstern bekreftelse. De alternative revisjonshandlingene må være slik at de fremskaffer revisjonsbevis for de aktuelle påstandene.**
32. Der det ikke er mottatt noe svar, vil revisor normalt kontakte mottaker av forespørselen for å be om et svar. Der revisor ikke er i stand til å frembringe noe svar, vil revisor gjennomføre alternative revisjonshandlinger. Typen alternative revisjonshandlinger vil variere avhengig av hvilken konto og påstand det dreier seg om. Ved bekreftelse av kundefordringer kan alternative revisjonshandlinger omfatte kontroll av senere mottatte oppgjør, kontroll av fraktdokumenter eller annen klientdokumentasjon for å fremskaffe revisjonsbevis for påstandens eksistens, og kontroll av salg nær regnskapsperiodens slutt for å fremskaffe revisjonsbevis for påstanden om periodisering. Ved kontroll av leverandørgjeld kan alternative revisjonshandlinger omfatte kontroll av etterfølgende oppgjør eller korrespondanse fra tredjeparter for å fremskaffe revisjonsbevis for påstanden om eksistens, og undersøkelse av andre registreringer, som kvitteringer for mottatte varer, for å fremskaffe revisjonsbevis for påstanden om fullstendighet.

## Påliteligheten av mottatte svar

33. Revisor vil vurdere om det er noe som tyder på at mottatte eksterne bekreftelser ikke er pålitelige. Revisor vurderer om svarene er autentiske og gjennomfører revisjonshandlinger for å avklare eventuelle tvilsspørsmål. Revisor kan velge å verifisere kilden til og innholdet i et svar gjennom en telefonsamtale med den oppgitte avsender. I tillegg ber revisor den oppgitte avsenderen om å poste originalbekreftelsen direkte til revisor. Med stadig økende bruk av teknologi, vil revisor vurdere kilden til svar mottatt i elektronisk form (for eksempel per fax eller e-post). Muntlige bekreftelser dokumenteres i arbeidspapirene. Dersom informasjonen i muntlige bekreftelser er av vesentlig betydning, vil revisor anmode partene som er involvert om å oversende skriftlige bekreftelser av den spesifikke informasjonen direkte til revisor.

## Årsaker til og hyppigheten av avvik

34. **Dersom revisor trekker den konklusjon at bekreftelsene og alternative revisjonshandlinger ikke har fremskaffet tilstrekkelig og hensiktsmessig**

**revisjonsbevis vedrørende en påstand, må revisor gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger for å fremskaffe tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.**

Når revisor skal trekke sin konklusjon, vurderes:

- (a) påliteligheten av bekreftelsene og alternative revisjonshandlinger;
- (b) typen av eventuelle avvik, herunder avvikenes betydning både kvantitativt og kvalitativt, og
- (c) revisjonsbevis fremskaffet gjennom andre revisjonshandlinger.

Basert på denne evalueringen beslutter revisor hvorvidt det er nødvendig å gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

35. Revisor vurderer også årsakene til og hyppigheten av avvik som blir rapportert av respondentene. Et avvik kan tyde på en feil i foretakets registrerte opplysninger. I så fall avklarer revisor årsakene til feilinformasjonen og vurderer om den har vesentlig betydning for regnskapet. Dersom et avvik tyder på en feilinformasjon, revurderer revisor type, tidspunkt og omfang av revisjonshandlingene som er nødvendige for å fremskaffe nødvendig revisjonsbevis.

## Vurdering av resultatene av prosessen

36. **Revisor må vurdere hvorvidt resultatene av den eksterne bekreftelsesprosessen sammen med resultatene av eventuelle andre gjennomførte revisjonshandlinger fremskaffer tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for påstanden som blir revidert.** Ved denne vurderingen benytter revisor veiledningen som er gitt i RS 330 og RS 530 "Stikkprøver og andre testmetoder i revisjon".

## Eksterne bekreftelser før årsslutt

37. Når revisor benytter bekreftelse per en tidligere dato enn balansetidspunktet for å fremskaffe revisjonsbevis for å underbygge en påstand, innhenter revisor også tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at relevante transaksjoner i den mellomliggende perioden ikke har medført vesentlig feilinformasjon. Avhengig av den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon, kan revisor av praktiske grunner, for eksempel når revisjonen skal avsluttes i løpet av kort tid etter balansedato, beslutte å bekrefte saldoer per en annen dato enn periodens utløp. Som for alle former for revisjonsarbeid som gjennomføres før årsslutt, vurderer revisor behovet for å innhente ytterligere revisjonsbevis vedrørende den resterende del av perioden. RS 330 gir ytterligere veiledning om revisjonshandlinger som utføres per en interimdato.

## Ikrafttredelse

38. Denne RS-en gjelder for revisjon av regnskap for perioder som begynner 1. januar 2006 eller senere.

