

RS 520 – Analytiske kontrollhandlinger

(Denne RS-en ble opprinnelig vedtatt av styret i NSRF for revisjon av regnskap for perioder avsluttet 1. januar 1998 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	1-3
Analytiske kontrollhandlinger, type og formål	4-7
Analytiske kontrollhandlinger som risikovurderingshandlinger	8-9
Analytiske kontrollhandlinger som substanskontroller	10-12
Analytiske kontrollhandlinger ved avslutning av revisjonen	13
Undersøkelse av avvik	17-18
Tillegg for offentlig sektor	

RS 520 "Analytiske kontrollhandlinger" 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 standarden er å fastsette normer og gi veiledning for anvendelsen av analytiske kontrollhandlinger i revisjonen.
2. **Revisor må anvende analytiske kontrollhandlinger som risikovurderingshandlinger for å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser og i den overordnede gjennomgåelsen ved avslutningen av revisjonen.** Analytiske kontrollhandlinger kan også benyttes som substanskontroller.
3. «Analytiske kontrollhandlinger» er analyser av viktige forholdstall og trender inklusive de etterfølgende undersøkelser av fluktuasjoner og sammenhenger som er inkonsistente med annen relevant informasjon eller avviker fra forventede størrelser.

Analytiske kontrollhandlinger, type og formål

4. Analytiske kontrollhandlinger omfatter vurdering og sammenligning av foretakets økonomiske informasjon med for eksempel:
 - Sammenlignbar informasjon fra tidligere perioder.
 - Forventede resultater, som for eksempel budsjetter eller prognoser, eller revisors forventninger, som for eksempel avskrivningsestimater.
 - Tilsvarende bransjeinformasjon, som for eksempel sammenligning av forholdet mellom salg og kundefordringer for foretaket med et bransjegjennomsnitt eller med andre selskaper i samme bransje av sammenlignbar størrelse.
5. Analytiske kontrollhandlinger omfatter også vurdering av forhold

- mellom økonomiske størrelser som kan forventes å stemme overens med et forutsigbart mønster basert på foretakets erfaring, som for eksempel bruttofortjenesteprosenter.
 - mellom økonomiske størrelser og relevant ikke-økonomisk informasjon, som for eksempel lønnskostnader i forhold til antall ansatte.
6. Forskjellige metoder kan benyttes ved utførelse av de ovennevnte revisjonshandlinger. Disse varierer fra enkle sammenligninger til komplekse analyser med bruk av avanserte, statistiske teknikker. Analytiske kontrollhandlinger kan benyttes på konsoliderte regnskaper, årsregnskapet for en enkelt enhet (for eksempel datterselskaper, divisjoner eller virksomhetsområder) og på enkelte deler av økonomisk informasjon. Revisors valg av revisjonshandlinger, metoder og nivå ved anvendelsen er et spørsmål om profesjonelt skjønn.
7. Analytiske kontrollhandlinger brukes for følgende formål:
- (a) som risikovurderingshandlinger for å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser (punkt 8-9),
 - (b) som substanskontroller når det er mer effektivt eller hensiktsmessig enn detaljtester for å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå til et akseptabelt nivå (punkt 10-19), og
 - (c) som en overordnet gjennomgåelse av regnskapet ved avslutningen av revisjonen (punkt 13).

Analytiske kontrollhandlinger som risikovurderingshandlinger

8. **Revisor må benytte analytiske kontrollhandlinger som risikovurderingshandlinger for å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser.** Bruk av analytiske kontrollhandlinger kan indikere forhold i foretaket som revisor ikke var klar over og som vil bidra til å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon, slik at revisor kan fastsette typen, tidspunkt for utførelse og omfanget av ytterligere revisjonshandlinger.
9. Analytiske kontrollhandlinger anvendt som risikovurderingshandlinger benytter både økonomisk og ikke-økonomisk informasjon, for eksempel forholdet mellom salg og antall kvadratmeter salgs plass eller volum av solgte varer. Punkt 10 i RS 315 «Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon» inneholder ytterligere veiledning om anvendelse av analytiske kontrollhandlinger som risikovurderingshandlinger.

Analytiske kontrollhandlinger som substanskontroller

10. Revisor utformer og utfører substanskontroller som er tilpasset den tilhørende vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå. Revisors substanskontroller på påstandsnivå kan omfatte detaljtester, analytiske substanskontroller eller en kombinasjon av disse. Hvilke revisjonshandlinger som skal utføres for å oppfylle et spesielt revisjonsformål, avhenger av revisors vurdering av forventet effektivitet og hensiktsmessighet av mulige revisjonshandlinger for å redusere den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå til et akseptabelt nivå.

11. Revisor vil vanligvis forespørre ledelsen om tilgjengelighet og troverdighet av den informasjon som er nødvendig for å benytte analytiske substanskontroller, og av resultatet av enhver slik kontrollhandling som er utført av foretaket. Det kan være effektivt å benytte analytiske data utarbeidet av selskapet forutsatt at revisor mener dataene er korrekt utarbeidet.
12. Når revisor utformer og utfører analytiske kontrollhandlinger som substanskontroller, har revisor behov for å vurdere en rekke forhold, som for eksempel:
 - Hensiktsmessigheten av å anvende analytiske substanskontroller under hensyn til påstandene (punkt 12a og 12b).
 - Påliteligheten av data, interne og eksterne, som utgjør grunnlaget for utarbeidelsen av forventede registrerte beløp eller forholdstall (punkt 12c og 12 d).
 - Hvorvidt forventningen er presis nok til å identifisere vesentlig feilinformasjon ved den ønskede graden av sikkerhet (punkt 12e).
 - Hvor store differanser mellom registrerte beløp og forventede verdier som er akseptable (punkt 12f).

Hensiktsmessigheten av å anvende analytiske substanskontroller gitt påstandene

- 12a. Analytiske substanskontroller er generelt mer anvendelige for store mengder transaksjoner som i det vesentligste er forutsigbare over tid. Bruk av analytiske substanskontroller bygger på forventningen om at sammenhenger mellom data eksisterer og fortsetter å eksistere dersom man ikke får kunnskap om det motsatte. Det at disse sammenhengene eksisterer, gir revisjonsbevis med hensyn til fullstendighet, nøyaktighet og gyldighet av de transaksjoner som er inkludert i informasjonen generert av foretakets informasjonssystem. I hvilken grad revisor kan bygge på resultatet av de analytiske substanskontrollene, vil imidlertid avhenge av revisors vurdering av risikoen for at de analytiske kontrollhandlingene kan påvise sammenhengene som forventet, selv om det i realiteten foreligger vesentlig feilinformasjon.
- 12b. For å fastsette hvorvidt analytiske substanskontroller er gitt påstandene, tar revisor i betraktning:
 - (a) *Vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon.* Revisor vurderer forståelsen av foretaket og dets interne kontroll, vesentligheten av de poster som er involvert, og sannsynligheten for at de inneholder feilinformasjon samt typen regnskapspåstand for å fastsette hvorvidt analytiske substanskontroller er hensiktsmessige. Hvis det for eksempel er svakheter i kontroller knyttet til salgsordrebehandling, kan revisor knytte større tillit til detaljtester enn analytiske substanskontroller for påstander knyttet til kundefordringer. Et annet eksempel er at revisor, når varebeholdningen er vesentlig, normalt ikke vil bygge på analytiske substanskontroller alene ved gjennomføring av revisjonshandlinger knyttet til påstanden eksistens. RS 330 «Revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko» indikerer at når angrepsmåten med hensyn til særskilte risikoer kun består av substanskontroller, består de revisjonshandlingene som er hensiktsmessige for å

håndtere disse særskilte risikoene kun av detaljtester eller en kombinasjon av detaljtester og analytiske substanskontroller.

- (b) *Enhver detaljtest rettet mot samme påstand.* Analytiske substanskontroller kan også vurderes som hensiktsmessige ved utførelse av detaljtester knyttet til samme påstand. Ved revisjon av erholdeligheten av kundefordringer kan revisor for eksempel anvende analytiske substanskontroller knyttet til en aldersfordeling av kundefordringene i tillegg til detaljtester knyttet til etterfølgende innbetalinger.

Påliteligheten av data

- 12c. Påliteligheten av data påvirkes av kilde og art, og avhenger av omstendighetene rundt innhenting. For å ta standpunkt til dataenes pålitelighet i forbindelse med utformingen av analytiske substanskontroller, vurderer revisor:
- (a) *Kilden til den tilgjengelige informasjonen.* Informasjon er for eksempel vanligvis mer pålitelig når den innhentes fra uavhengige kilder utenfor foretaket.
 - (b) *Sammenlignbarheten av den tilgjengelige informasjonen.* Det kan for eksempel være behov for å supplere generell bransjeinformasjon for at den skal være sammenlignbar med informasjonen om et foretak som produserer og selger spesialiserte produkter.
 - (c) *Arten og relevansen av den tilgjengelige informasjonen,* for eksempel hvorvidt budsjetter er utarbeidet i forhold til forventede resultater i stedet for mål som ønskes oppnådd.
 - (d) *Kontroller knyttet til utarbeidelsen av informasjonen,* for eksempel kontroller knyttet til utarbeidelsen, gjennomgåelsen og vedlikeholdet av budsjetter.
- 12d. Revisor overveier testing av eventuelle kontroller knyttet til foretakets utarbeidelse av informasjon som anvendes av revisor ved utførelse av analytiske substanskontroller. Når slike kontroller er måleffektive, har revisor større tillit til at informasjonen er pålitelig og dermed også til resultatene av analytiske substanskontroller. Kontroller knyttet til ikke-økonomisk informasjon kan ofte testes i forbindelse med andre tester av kontroller. Et foretak som etablerer kontroller knyttet til behandling av salgsfakturaer kan for eksempel inkludere kontroller knyttet til registrering av solgte enheter. I slike tilfeller kan revisor teste effektiviteten til kontroller knyttet til registrering av solgte enheter i forbindelse med tester av effektiviteten til kontroller knyttet til behandlingen av salgsfakturaer. Alternativt kan revisor vurdere hvorvidt informasjonen var gjenstand for revisjonstester i den aktuelle eller forutgående perioden. Ved fastsettelse av hvilke revisjonshandlinger som skal anvendes på den informasjonen som ligger til grunn for forventningen med hensyn til analytiske substanskontroller, vurderer revisor veiledningen i punkt 11 i RS 500 «Revisjonsbevis».

Hvorvidt forventningen er tilstrekkelig presis

- 12e. Ved vurdering av hvorvidt forventningen er presis nok til å identifisere vesentlig feilinformasjon ved den ønskede graden av sikkerhet, vurderer revisor faktorer som for eksempel:

- (a) *Med hvilken nøyaktighet de forventede resultatene av analytiske substanskontroller kan forutsies.* For eksempel vil revisor vanligvis forvente større samsvar ved sammenligning av bruttofortjeneste fra en periode til en annen enn ved sammenligning av uregelmessige poster som kostnader til forskning eller markedsføring.
- (b) *I hvilken grad informasjon kan deles opp.* For eksempel kan analytiske substanskontroller være mer effektive når de anvendes på økonomisk informasjon om enkelte deler av en virksomhet eller på regnskapet til enheter i et uensartet foretak, enn når de anvendes på årsregnskapet for foretaket som helhet.
- (c) *Tilgangen til informasjonen, både økonomisk og og ikke-økonomisk.* For eksempel vurderer revisor hvorvidt økonomisk informasjon, som for eksempel budsjetter eller prognoser, og ikke-økonomisk informasjon, som for eksempel antall produserte eller solgte enheter, er tilgjengelig ved utformingen av analytiske substanskontroller. Hvis informasjonen er tilgjengelig, vurderer revisor også informasjonens pålitelighet, som drøftet i punkt 12c og 12d ovenfor.

Hvor store differanser mellom registrerte beløp og forventede verdier som er akseptable

- 12f. Ved utforming og utførelse av analytiske substanskontroller vurderer revisor hvor stort avvik fra forventede størrelser som kan aksepteres uten videre undersøkelser. Denne vurderingen påvirkes hovedsakelig av vesentlighet og overensstemmelsen med den ønskede graden av sikkerhet. Fastsettelse av dette beløpet innebærer en vurdering av muligheten for at en kombinasjon av feilinformasjon i den gitte kontosaldoen, transaksjonsklassen eller tilleggsopplysningen samlet kan utgjøre en uakseptabel størrelse. Revisor øker den ønskede graden av sikkerhet i takt med den økte risikoen for vesentlig feilinformasjon ved å redusere avvik fra forventede størrelser som kan aksepteres uten videre undersøkelser. Punkt 17 og 18 nedenfor drøfter revisors håndtering når avviket mellom den forventede verdien og den rapporterte verdien overstiger den størrelsen som kan aksepteres uten videre undersøkelser.
- 12g. Når revisor utfører substanskontroller per en interimdato og planlegger å utføre analytiske substanskontroller for å dekke den mellomliggende perioden, vurderer revisor hvordan forholdene drøftet i punkt 12a-12f påvirker muligheten for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for den gjenværende perioden. Dette omfatter en vurdering av hvorvidt saldoene ved regnskapsperiodens slutt for de aktuelle transaksjonsklassene eller kontosaldoene er rimelig forutsigbare med hensyn til beløp, relativ betydning og sammensetning. Se punkt 56-61 i RS 330 for ytterligere veiledning.

Analytiske kontrollhandlinger ved avslutning av revisjonen

- 13. **Revisor må utføre analytiske kontrollhandlinger ved eller nær avslutningen av revisjonen når en overordnet konklusjon utarbeides med hensyn til om årsregnskapet som helhet er i samsvar med revisors forståelse av foretaket.** De konklusjoner som trekkes på grunnlag av slike revisjonshandlinger er ment å bekrefte de

konklusjoner som er utarbeidet gjennom revisjon av de enkelte elementer av årsregnskapet, og er en del av grunnlaget for en totalkonklusjon med hensyn til rimeligheten av årsregnskapet. De kan imidlertid også avdekke en tidligere uidentifisert risiko for vesentlig feilinformasjon. I slike tilfeller kan revisor bli nødt til å revurdere de planlagte revisjonshandlingene på bakgrunn av den reviderte vurderingen av anslåtte risikoer for alle eller noen av transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene og relaterte regnskapspåstander.

14.-16. Punktene 14-16 ble fjernet fra ikrafttredelsestidspunktet for risikostandardene.¹

Undersøkelse av uvanlige poster

17. **Når analytiske kontrollhandlinger avdekker betydelige fluktuasjoner eller forholdstall som er inkonsistente med annen relevant informasjon eller som avviker fra forventede størrelser, må revisor foreta undersøkelser og innhente tilstrekkelige forklaringer og hensiktsmessige bekreftende revisjonsbevis.**
18. Undersøkelsen av uvanlige fluktuasjoner og forholdstall begynner vanligvis med forespørsler til ledelsen etterfulgt av
 - (a) bekreftelse av ledelsens forklaring, for eksempel ved å sammenligne forklaringen med revisors forståelse av foretaket samt andre revisjonsbevis innhentet gjennom revisjonen; og
 - (b) vurdering av behovet for å utføre andre revisjonshandlinger basert på resultatet av slike forespørsler, dersom ledelsen ikke er i stand til å gi en forklaring eller dersom forklaringen ikke er tilstrekkelig.

Tillegg for offentlig sektor

1. De forhold mellom enkelte regnskapsposter som tradisjonelt blir vurdert ved revisjon av næringsdrivende foretak, passer ikke alltid ved revisjon av statlige eller andre ikke-økonomiske foretak i offentlig sektor. For eksempel er det ofte liten direkte sammenheng mellom inntekter og utgifter. Siden utgifter til anskaffelse av eiendeler ofte ikke blir balanseført, kan det forekomme at det ikke er noen sammenheng mellom utgifter som vedrører for eksempel varelager og varige driftsmidler og det beløp disse eiendelene blir vist til i regnskapet. I tillegg kan sammenhengen mellom utgifter til anskaffelse av for eksempel beholdninger og anleggsmidler og de beløp disse eiendelene er balanseført med i regnskapet, ofte være mangelfull fordi slike anskaffelser ofte ikke blir balanseført. Dessuten vil bransjedata eller statistikk for sammenlignende formål ofte ikke foreligge i offentlig sektor. Andre forholdstall som variasjon i utgifter per kilometer anlagt vei eller antall nyanskaffede kjøretøyer sammenstilt med antall utrangerte, kan imidlertid være relevante. Der det er hensiktsmessig, må det vises til tilgjengelige bransjedata og statistikk fra privat sektor. I spesielle tilfeller kan det også være formålstjenlig for revisor å bygge opp sin egen database for statistikk- og analyseformål.

¹ Risikostandardene omfatter RS 315, RS 330 og RS 500. Risikostandardene medførte endringer i denne og andre RS-er.

- 1N.** Norske kommuner og fylkeskommuner er ved forskrift pålagt årlig å rapportere regnskaps- og tjenestedata til Statistisk Sentralbyrå som bearbeider det innrapporterte materialet og publiserer resultatet gjennom såkalte KOSTRA-tall. **Revisorer i kommunal sektor må se etter at de disposisjoner som ligger til grunn for årsregnskapet stemmer med regulert budsjett.** I kommunal sektor vil det derfor normalt være hensiktsmessig med analytiske revisjonshandlinger knyttet til KOSTRA-tall og budsjett, men også andre former for samordnet rapportering i kommunal sektor kan være egnet grunnlag for analytiske revisjonshandlinger.