

RS 540 – Revisjon av regnskapsestimater

(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	1-4
Regnskapsestimatenes art	5-7
Revisjonshandlinger for å håndtere risikoen for vesentlig feilinformasjon i foretakets regnskapsestimater	8-10
Gjennomgåelse og testing av ledelsens fremgangsmåter	11-21
Bruk av et uavhengig estimat	22
Gjennomgåelse av ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen	23
Vurdering av resultatet av revisjonshandlingene	24-27

RS 540 "Revisjon av regnskapsestimater" 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 om revisjon av estimater som inngår i regnskapet. Standarden er ikke ment å skulle benyttes ved kontroll av fremtidsinformasjon, selv om mange av handlingene som er skissert her kan være passende for det formål.
2. **Revisor må innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende regnskapsestimater.**
3. «Regnskapsestimat» er et anslag på verdien av en post i mangel av en presis måte å måle på. Eksempler er:
 - Nedskrivning av varelager og kundefordringer til antatt virkelig verdi
 - Avskrivning for å fordele kostpris av anleggsmidler over estimert levetid
 - Opptjent inntekt
 - Utsatt skatt
 - Avsetning for tap knyttet til en rettssak
 - Tap knyttet til tilvirkningskontrakter under utførelse
 - Avsetning til å møte garantiforpliktelser.
4. Ledelsen er ansvarlig for å utarbeide regnskapsestimater som inngår i årsregnskapet. Disse estimatene utarbeides under usikkerhet om resultatet av hendelser som har inntruffet eller trolig vil inntreffe og krever bruk av skjønn. Som et resultat av dette, er

risikoen for vesentlig feilinformasjon større når det foreligger regnskapsestimater enn ellers, og i enkelte tilfeller kan revisor komme til at risikoen for vesentlig feilinformasjon i tilknytning til et regnskapsestimat er en særskilt risiko som krever spesiell revisjonsmessig vurdering. Se punktene 108-114 i RS 315 "Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon".

Regnskapsestimatenes art

5. Å bestemme et regnskapsestimat kan være enkelt eller komplisert, avhengig av postens art. For eksempel kan det være enkelt å beregne påløpte leiekostnader, mens estimering av nedskrivning på grunn av lav omsetningshastighet eller overskuddslager kan omfatte betydelige analyser av aktuelle data og budsjettert fremtidig salg. Ved komplekse estimater kan det kreves høy grad av spesialkunnskap og skjønn.
6. Regnskapsestimater kan produseres som en del av det rutinemessige informasjonssystemet av betydning for regnskapsmessig rapportering som drives på kontinuerlig basis, eller de kan være ikke-rutinemessige og bare forekomme på balansetidspunktet. I mange tilfeller utarbeides regnskapsestimater ved hjelp av en formel basert på erfaring, for eksempel bruk av standardsatser for avskrivning av hver kategori anleggsmidler, eller en fast prosent av salgsinntektene for å beregne garantiavsetninger. I slike tilfeller må ledelsen revurdere formelen regelmessig, for eksempel ved å revurdere anleggsmidlers gjenværende levetid eller ved å sammenligne faktiske resultater med estimatet, og justere formelen når det er behov for det.
7. Usikkerhet knyttet til en post eller mangel på objektive data kan gjøre det vanskelig å komme fram til et forsvarlig estimat. I så tilfelle må revisor vurdere hvorvidt revisjonsberetningen må modifiseres i samsvar med RS 700 «Revisjonsberetningen».

Revisjonshandlinger for å håndtere risikoen for vesentlig feilinformasjon i foretakets regnskapsestimater

8. **Revisor må utforme og gjennomføre videre revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for hvorvidt foretakets regnskapsestimater etter forholdene er forsvarlige, og om det er gitt fyllestgjørende opplysninger om estimatene, når det er nødvendig.** Det er ofte vanskeligere å innhente tilgjengelig revisjonsbevis for å avdekke vesentlig feilinformasjon i et regnskapsestimat, og bevisverdien er ofte mindre enn for revisjonsbevis som er tilgjengelig for å avdekke vesentlig feilinformasjon i andre poster i regnskapet. Revisors forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder dets interne kontroll, hjelper revisor med å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon i foretakets regnskapsestimater.
9. En forståelse av rutiner og metoder benyttet av ledelsen ved utarbeidelse av regnskapsestimater, inklusive relevante kontrollaktiviteter, er viktige for revisor for å kunne identifisere og anslå risikoen for vesentlig feilinformasjon for å kunne utforme typen, tidspunkt for utførelse og omfanget av ytterligere revisjonshandlingene.

10. **Revisor må benytte én eller en kombinasjon av følgende metoder ved revisjon av et regnskapsestimater:**
- (a) gjennomgå og teste den fremgangsmåte ledelsen benytter for å utarbeide estimatet,
 - (b) bruke et uavhengig estimat for å sammenligne med det som er utarbeidet av ledelsen, eller
 - (c) gjennomgå etterfølgende hendelser som gir revisjonsbevis for rimeligheten av det benyttede estimatet.

Gjennomgåelse og testing av ledelsens fremgangsmåte

11. Punktene som vanligvis inngår i gjennomgåelse og testing av ledelsens fremgangsmåte er:
- (a) vurdering av data og de underliggende forutsetninger for estimatet,
 - (b) testing av de beregninger som inngår i estimatet,
 - (c) sammenligning, når det er mulig, av estimater foretatt i tidligere perioder med virkelige resultater, og
 - (d) vurdering av ledelsens godkjennelsesrutiner.

Evaluerings av data og vurdering av forutsetninger

12. Revisor vil vurdere om de underliggende data er nøyaktige, fullstendige og relevante. Når det benyttes informasjon som er produsert av foretaket, må de være i samsvar med data som er behandlet i informasjonssystemet som er relevant for regnskapsrapporteringen. For å underbygge en garantiavsetning vil revisor for eksempel innhente revisjonsbevis for at data om produktene som fortsatt er med i garantiperioden ved periodens avslutning, stemmer med informasjon om salg i informasjonssystemet som er relevant for regnskapsrapporteringen. RS 500 "Revisjonsbevis" punkt 11 gir ytterligere veiledning om kravet om å innhente revisjonsbevis for nøyaktigheten og fullstendigheten av informasjonen som er produsert av foretaket, når den blir brukt ved utføringen av revisjonshandlinger.
13. Revisor kan også innhente revisjonsbevis fra kilder utenom foretaket. Revisor kan for eksempel ved kontroll av en nedskrivning for ukurant lager beregnet ut i fra fremtidig salg, i tillegg til å kontrollere interne data som tidligere salgsvolum, mottatte ordrer og markedstrender, innhente revisjonsbevis fra bransjeproduserte prognoser og markedsanalyser. På samme måte kan revisor ha direkte kommunikasjon med foretakets advokater ved kontroll av ledelsens estimater ved rettstvister og kravenes innvirkning på årsregnskapet og årsberetningen.
14. Revisor vurderer hvorvidt de innhentede data er tilfredsstillende analysert og beregnet for å gi et forsvarlig grunnlag for å fastsette regnskapsestimater. Eksempler er analyser av aldersfordelte kundefordringer og beregning av antall måneder en enkelt vare er i lagerbeholdningen basert på tidligere og antatt fremtidig bruk.
15. Revisor vurderer hvorvidt foretaket har et tilfredsstillende grunnlag for hovedforutsetningene som benyttes i regnskapsestimater. I enkelte tilfeller vil forutsetningene baseres på bransjestatistikk eller offentlig statistikk, som fremtidig

inflasjon, rente, arbeidsledighet og forventet markedsutvikling. I andre tilfeller vil forutsetningene være særegne for foretaket og baseres på data generert internt.

16. Ved evaluering av forutsetningene som estimatene bygger på, vil revisor blant annet vurdere hvorvidt de er:
- forsvarlige, resultatene i tidligere perioder tatt i betraktning
 - konsistente med de som benyttes for andre regnskapsestimater
 - konsistente med ledelsens planer, som synes rimelige.

Revisor må være spesielt oppmerksom på forutsetninger som er sensitive for variasjon, subjektive eller kan være utsatt for vesentlig feilinformasjon.

17. I tilfeller med komplekse estimeringsprosesser som innebærer bruk av spesialiserte teknikker, kan det være nødvendig for revisor å benytte en ekspert, for eksempel ingeniører for å estimere kvantum av malm lagret i hauger.
18. Revisor vil gjennomgå hensiktsmessighet av de formler ledelsen til enhver tid benytter ved utarbeidelse av regnskapsestimater. En slik gjennomgåelse vil bygge på revisors kunnskap om de økonomiske resultater i foretaket i tidligere perioder, praksis benyttet av andre foretak i samme bransje og ledelsens fremtidige planer slik de er meddelt revisor.

Testing av beregninger

19. Revisor utfører revisjonshandlinger vedrørende beregningsrutinene som er benyttet av ledelsen. Type, tidspunkt for utførelse og omfang av revisjonshandlingene vil avhenge av den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon, som påvirkes av faktorer som kompleksiteten i de beregninger som inngår i regnskapsestimatet, revisors forståelse og vurdering av rutiner og metoder, herunder relevante kontrollaktiviteter, som benyttes av selskapet for å utarbeide estimatene og estimatenes vesentlighet i forhold til årsregnskapet.

Sammenligning av tidligere estimater med faktiske resultater

20. Når det er mulig, sammenligner revisor regnskapsestimater som ble utarbeidet for tidligere perioder med faktiske resultater for disse perioder for å
- (a) innhente revisjonsbevis for den generelle pålitelighet av foretakets estimeringsrutiner og metoder, herunder relevante kontrollaktiviteter.
 - (b) vurdere hvorvidt det er behov for endringer i estimatformlene, og
 - (c) evaluere hvorvidt forskjeller mellom faktiske resultater og tidligere estimater er blitt kvantifisert og, hvor det har vært nødvendig, om tilfredsstillende tilpasninger er blitt foretatt eller om opplysninger er gitt.

Vurdering av ledelsens godkjennelsesrutiner

21. Vesentlige regnskapsestimater er vanligvis gjennomgått og godkjent av ledelsen. Revisor vurderer hvorvidt denne gjennomgåelse og godkjennelse er utført på et hensiktsmessig

nivå i ledelsen, og om dette er bevist i dokumentasjonen som underbygger beslutningen om regnskapsestimatet.

Bruk av et uavhengig estimat

22. Revisor kan utarbeide eller innhente et uavhengig estimat og sammenligne det med regnskapsestimatet utarbeidet av ledelsen. Ved bruk av et uavhengig estimat vil revisor vanligvis evaluere dataene og vurdere forutsetningene og gjennomføre revisjonshandlinger knyttet til beregningsrutinene som er benyttet i utarbeidelsen av estimatet. Det kan også være hensiktsmessig å sammenligne regnskapsestimater utarbeidet for tidligere perioder med faktiske resultater i disse periodene.

Gjennomgåelse av ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen

23. Transaksjoner og hendelser etter balansedagen, men før revisjonen er fullført, kan gi revisjonsbevis vedrørende regnskapsestimater utarbeidet av ledelsen. Revisors gjennomgåelse av slike transaksjoner og hendelser kan redusere, eller til og med eliminere, revisors behov for å gjennomgå og teste ledelsens prosedyrer for utarbeidelse av regnskapsestimater eller behovet for å benytte et uavhengig estimat for å vurdere påliteligheten av regnskapsestimatet.

Vurdering av resultatet av revisjonshandlingene

24. **Basert på sin forståelse av foretaket og dets omgivelser og hvorvidt estimatene er konsistente med andre revisjonsbevis innhentet ved revisjonen, må revisor foreta en avsluttende vurdering av hvorvidt foretakets estimater er rimelige.**
25. Revisor vurderer hvorvidt det er vesentlige etterfølgende transaksjoner eller hendelser som påvirker de data og forutsetninger som er benyttet ved fastsettelse av regnskapsestimatet.
26. På grunn av den iboende usikkerhet ved regnskapsestimater, kan det være vanskeligere å vurdere avvik her enn på andre områder av revisjonen. Når det er avvik mellom revisors estimat av beløpet, som kan underbygges av tilfredsstillende revisjonsbevis, og estimert beløp som er inkludert i årsregnskapet, bestemmer revisor hvorvidt forskjellen krever justeringer. Dersom forskjellen er forsvarlig, for eksempel fordi beløpet i årsregnskapet er innenfor et område av akseptable utfall, vil det ikke kreve justeringer. Hvis derimot revisor mener at avviket er uforsvarlig, vil ledelsen bli bedt om å korrigere estimatet. Dersom ledelsen ikke korrigerer estimatet, vil forskjellen bli ansett som en feil og evalueres sammen med annen feilinformasjon ved vurdering av om effekten er vesentlig for årsregnskapet.
27. Revisor vil også vurdere hvorvidt individuelle avvik som er blitt akseptert som forsvarlige går i samme retning, slik at de til sammen kan ha vesentlig effekt på årsregnskapet. I slike tilfeller evaluerer revisor regnskapsestimatene sett under ett.

