

## RS 240 (revidert)

# Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper

(Denne RS-en ble vedtatt av styret i DnR 28. september 2005 med virkning for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2006.)

Innhold	Punkt
Innledning	1-3
Karakteristiske trekk ved misligheter	4-12
Oppgaver og plikter for ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll	13-16
Iboende begrensninger ved revisjonen når det gjelder misligheter	17-20
Revisors oppgaver og plikter for å oppdage vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter	21-22
Profesjonell skepsis	23-26
Diskusjon i revisjonsteamet	27-32
Risikovurderingshandlinger	33-56
Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter	57-60
Handlinger for å håndtere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter	61-82
Vurdering av revisjonsbevis	83-89
Uttalelser fra ledelsen	90-92
Kommunikasjon med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll	93-101
Kommunikasjon til regulerings, kontroll og påtalemyndigheter	102
Revisor ikke i stand til å fullføre oppdraget	103-106
Dokumentasjon	107-111
Ikrafttredelsesdato	112
Tillegg for offentlig sektor	
Vedlegg 1: Eksempler på mislighetsrisikofaktorer	
Vedlegg 2: Eksempler på mulige revisjonshandlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter	
Vedlegg 3: Eksempler på omstendigheter som indikerer muligheten for misligheter	

RS 240, "Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper" 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 RS-en er å fastsette grunnleggende prinsipper og gi veiledning om revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av

regnskaper<sup>1</sup> og utdype hvordan normene og veiledningen i RS 315, ”Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon” og RS 330, ”Revisjonshandlinger for å håndtere anslåtte risikoer” skal anvendes i forbindelse med risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Normene og veiledningen i denne RS-en er ment å integreres i hele revisjonsprosessen.

2. Denne standarden:

- Skiller misligheter fra feil og beskriver de to typene av misligheter som er relevante for revisor, henholdsvis feilinformasjon som følge av underslag av eiendeler og feilinformasjon som følge av uredelig regnskapsrapportering, beskriver oppgaver og plikter til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og foretakets ledelse for å forhindre og avdekke misligheter, beskriver iboende begrensninger ved revisjonen når det gjelder misligheter og beskriver revisors oppgaver og plikter for å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
- Krever at revisor har en profesjonelt skeptisk holdning og er inneforstått med muligheten for at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, uten hensyntagen til revisors tidligere erfaringer med foretaket når det gjelder ærligheten og integriteten til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Krever at medlemmene av revisjonsteamet diskuterer i hvilken grad foretakets regnskap er eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og krever at den oppdragsansvarlige revisoren vurderer hvilke forhold som skal kommuniseres til medlemmer av revisjonsteamet som ikke deltar i diskusjonen.
- Krever at revisor:
  - Utfører revisjonshandlinger for å innhente informasjon som brukes til å identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
  - Identifiserer og vurderer risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på regnskapsnivå og regnskapspåstandsnivå og, for de vurderte risikoene som kan føre til vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, evaluere utformingen av foretakets tilknyttede kontroller, herunder relevante kontroller, og fastslår hvorvidt de er iverksatt.
  - Fastsette overordnede handlinger for å håndtere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på regnskapsnivå og vurderer bemanningen av oppdrag og oppfølging av personalet, vurderer regnskapsprinsippene foretaket har anvendt og legge inn et element av uforutsigbarhet i utvelgelsen av typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av revisjonshandlingene som skal utføres.
  - Utformer og utfører revisjonshandlinger for å håndtere risikoen for at ledelsen overstyrer kontroller.
  - Fastsetter handlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
  - Vurderer hvorvidt identifisert feilinformasjon kan være en indikasjon på misligheter.
  - Innhenter skriftlige uttalelser fra ledelsen i forbindelse med misligheter.
  - Kommuniserer med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

---

<sup>1</sup> Revisors oppgaver og plikter for å vurdere lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper fastsatt i RS 250, ”Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper”.

- Gir veiledning om kommunikasjon med regulerings, kontroll og påtalemyndigheter.
  - Gir veiledning dersom revisor, som en følge av feilinformasjon som skyldes misligheter eller mistanke om misligheter, kommer opp i helt spesielle situasjoner som krever at revisor stiller spørsmål ved om det er mulig å fullføre revisjonsoppdraget.
  - Fastsetter krav til dokumentasjon.
3. **Ved planlegging og gjennomføring av revisjon for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, må revisor vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes misligheter.**

### Karakteristiske trekk ved misligheter

4. Feilinformasjon i regnskap kan oppstå som følge av misligheter eller feil. Det som skiller misligheter fra feil er hvorvidt den underliggende handlingen som fører til feilinformasjonen i regnskapet er tilsiktet eller utilsiktet.
5. Begrepet "feil" viser til utilsiktet feilinformasjon i regnskap, herunder utelatelse av et beløp eller opplysninger, slik som det følgende:
  - En feil ved innsamling eller behandling av data som regnskap er utarbeidet på grunnlag av.
  - Et uriktig regnskapsestimat som skyldes at fakta er blitt oversett eller feiltolket.
  - En feil ved anvendelsen av regnskapsprinsipper knyttet til måling, regnskapsføring, klassifisering, presentasjon eller tilleggsopplysninger.
6. Begrepet "misligheter" benyttes om tilsiktede handling utført av én eller flere personer innen ledelsen, av personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll, av ansatte eller av andre, som innebærer uredelighet for å oppnå en urettmessig eller ulovlig fordel. Selv om misligheter er et vidt juridisk begrep, når det gjelder denne RSen, er revisor opptatt av misligheter som forårsaker vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Revisorer tar ikke standpunkt til om det faktisk har forekommet misligheter i juridisk forstand. Misligheter som involverer en eller flere medlemmer av ledelsen eller personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll kalles "ledelsesmisligheter", misligheter som kun omfatter andre ansatte i foretaket kalles "ansattmisligheter". I begge tilfeller kan det forekomme fordekt samarbeid innad i foretaket eller med tredjeparter utenfor foretaket.
7. To typer tilsiktet feilinformasjon er relevante for revisor. Feilinformasjon som resultat av uredelig regnskapsrapportering og feilinformasjon som resultat av underslag av eiendeler.
8. Uredelig regnskapsrapportering involverer tilsiktet feilinformasjon, herunder utelatelser av beløp eller tilleggsopplysninger i regnskap, for å villedde regnskapsbrukere. Uredelig regnskapsrapportering kan innebære:
  - Manipulasjon, forfalskning (herunder dokumentforfalskning) eller endringer av regnskapsregistreringer eller underbyggende dokumenter som regnskapet er utarbeidet på grunnlag av.
  - Uriktig rapportering i eller tilsiktede utelatelse fra regnskapene av hendelser, transaksjoner eller annen informasjon av betydning.
  - Tilsiktet feilaktig anvendelse av regnskapsprinsipper vedrørende beløp, klassifisering, presentasjon eller tilleggsopplysninger.
9. Uredelig regnskapsrapportering omfatter ofte ledelsens overstyring av kontroller som ellers synes å fungere effektivt. Misligheter kan begås ved at ledelsen overstyrer kontroller ved å:

- Foreta falske posteringer, særlig nær en regnskapsperiodes slutt, for å manipulere driftsresultater eller for å oppnå andre formål.
  - Foreta utilbørlige justeringer av forutsetninger og endringer av skjønnsmessige vurderinger som anvendes for å estimere kontosaldoer.
  - Utelate, fremføre eller utsette registrering i regnskapet av hendelser og transaksjoner som har forekommet i regnskapsperioden.
  - Skjule eller ikke opplyse om fakta som kan ha innvirkning på beløpene som føres i regnskapet.
  - Engasjere seg i komplekse transaksjoner som er utformet for å gi en uriktig fremstilling av foretakets økonomiske situasjon eller resultater.
  - Endre registreringer og vilkår knyttet til betydelige og uvanlige transaksjoner.
10. Uredelig regnskapsrapportering kan skyldes ledelsens forsøk på å styre resultatet for å vilde brukere av regnskapet ved å påvirke deres oppfatning av foretakets avkastning og lønnsomhet. Slik styring av resultatet kan begynne med at ledelsen foretar mindre alvorlige handlinger eller utilbørlig justering av forutsetninger og endringer av skjønnsmessige vurderinger. Press og insentiver kan føre til at disse handlingene øker i omfang og til slutt ender med uredelig regnskapsrapportering. En slik situasjon kan oppstå når ledelsen bevisst foretar valg som fører til uredelig regnskapsrapportering ved å gi vesentlig feilinformasjon i regnskapet på grunn av press for å oppfylle markedsforventninger eller et ønske om å maksimalisere vederlag som er basert på prestasjoner. I enkelte andre foretak kan ledelsen ønske å redusere resultatet med et betydelig beløp for å redusere skatt eller verdsette inntekter for høyt for å sikre bankfinansiering.
11. Underslag av eiendeler, innebærer tyveri av et foretaks eiendeler, og begås ofte av ansatte, og gjelder ofte forholdsvis små og ubetydelige beløp. Det kan imidlertid også omfatte ledelsen, som vanligvis er bedre i stand til å skjule underslag på måter som er vanskelige å avdekke. Underslag av eiendeler kan begås på flere forskjellige måter, blant annet ved å:
- Underslå innbetalinger (for eksempel underslå innkrevde kundefordringer eller omløpe innbetalinger av tidligere avskrevne fordringer til personlige bankkontoer).
  - Stjele fysiske eiendeler eller opphavsrettslig beskyttet materiale (for eksempel stjele inventar for personlig bruk eller salg, stjele skrap for videresalg, inngå en hemmelig avtale med en konkurrent ved å gi opplysninger om teknologiske data mot betaling).
  - Få et foretak til å betale for varer og tjenester det ikke har mottatt (for eksempel utbetalinger til leverandører som ikke eksisterer, returprovisjoner betalt av leverandører til foretakets innkjøpere som gjengjeld for høyere priser, utbetalinger til ansatte som ikke eksisterer).
  - Bruke et foretaks eiendeler til personlig bruk (for eksempel bruke foretakets eiendeler som sikkerhet for et personlig lån eller et lån til en nærstående part).
- Underslag av eiendeler ledsages ofte av falske eller villedende registreringer eller dokumenter for å skjule at eiendeler mangler eller er pantsatt uten nødvendig tillatelse.
12. Misligheter omfatter motivasjon eller press til å begå misligheter, en oppfattet mulighet til å gjøre dette og en viss rettfærdiggjørelse av handlingen. Enkeltpersoner kan for eksempel motiveres til å underslå eiendeler fordi de lever over evne. Uredelig regnskapsrapportering kan forekomme fordi ledelsen er under press, fra kilder utenfor eller innenfor foretaket, for å nå et forventet (og kanskje urealistisk) resultatmål, særlig siden konsekvensene for ledelsen kan være av betydning dersom den ikke når økonomiske mål. En oppfattet mulighet til uredelig regnskapsrapportering eller underslag av eiendeler kan foreligge når en enkeltperson tror at interne kontroller kan

overstyres, for eksempel fordi personen er i en tillitsposisjon eller har kjennskap til bestemte svakheter i den interne kontrollen. Enkelt personer kan være i stand til å rettfærdiggjøre det å begå en uredelig handling. Enkelte personer har en holdning, karakter eller etiske verdier som tillater dem å med viten og vilje begå en uærlig handling. Selv vanligvis ærlige personer kan imidlertid begå misligheter dersom omgivelsene utsetter dem for tilstrekkelig press.

## Ansvar til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

13. Hovedansvaret for å forhindre og avdekke misligheter ligger både hos dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i foretaket og hos ledelsen. Ansvar til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og ledelsen kan variere fra foretak til foretak og fra land til land. Styrings- og kontrollstrukturene kan være mindre formelle i enkelte foretak, siden de som har overordnet ansvar for styring og kontroll kan være identiske med ledelsen i foretaket.
14. Det er viktig at ledelsen, under tilsyn av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, legger stor vekt på å forhindre misligheter, som kan bidra til at mulighetene for misligheter reduseres; og avskrekking, som kan overbevise enkeltpersoner om å ikke begå misligheter på grunn av sannsynligheten for å bli oppdaget og straffet. Dette innebærer en bedriftskultur som preges av ærlighet og etisk atferd. En slik bedriftskultur basert på sterke kjerneverdier kommuniseres og eksemplifiseres av ledelsen og av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og danner en referanseramme for de ansatte med hensyn til hvordan foretaket driver sin virksomhet. Å skape en bedriftskultur som preges av ærlighet og etisk atferd omfatter å sette den riktige tonen, skape et positivt arbeidsmiljø; ansette, lære opp og utvikle egnede ansatte; kreve periodiske bekreftelser fra ansatte på deres forpliktelser og iverksette egnede tiltak for å håndtere faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter.
15. Det er ansvaret til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i foretaket å sørge for, gjennom tilsyn med ledelsen, at foretaket oppretter og vedlikeholder interne kontroller for å gi rimelig sikkerhet for at regnskapsrapporteringen er pålitelig, at forretningsdriften mål- og kostnadseffektiv og at gjeldende lover og forskrifter overholdes. Aktivt tilsyn fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll kan bidra til å styrke ledelsens engasjement for å utvikle en bedriftskultur som er preget av ærlighet og etisk atferd. Ved å ivareta sine tilsynsoppgaver vurderer de som har overordnet ansvar for styring og kontroll muligheten for at ledelsen overstyres kontroller eller på annen måte utøver utilbørlig innflytelse på den økonomiske rapporteringsprosessen, som for eksempel ledelsenes forsøk på å manipulere resultatet for å påvirke analytikerens oppfatning av foretakets avkastning og lønnsomhet.
16. Det er ledelsens ansvar, under tilsyn av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, å opprette et kontrollmiljø og utarbeide retningslinjer og rutiner som bidrar til å oppnå målsettingen om å sikre ordnet og effektiv drift av foretakets virksomhet så langt det er mulig. Dette ansvaret omfatter å opprette og opprettholde kontroller knyttet til foretakets målsetting om å utarbeide regnskaper som gir et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat (eller gir en dekkende fremstilling) i samsvar med det gjeldende regnskapsmessige rammeverket og å håndtere risikoer som kan føre til vesentlig feilinformasjon i disse regnskapene. Disse kontrollene reduserer, men eliminerer ikke risikoene for vesentlig feilinformasjon. Ved fastsettelse av hvilke kontroller som skal iverksettes for å forhindre og avdekke misligheter, vurderer ledelsen risikoene for at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Som en del av denne vurderingen, kan ledelsen konkludere med at det ikke er kostnadseffektivt å gjennomføre og opprettholde en bestemt kontroll i forhold til den

oppnådde reduksjonen av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

## Iboende begrensninger ved revisjonen når det gjelder misligheter

17. Som beskrevet i RS 200, "Formål og generelle prinsipper for revisjon av regnskaper", er formålet med en revisjon av et årsregnskap å gjøre revisor i stand til å uttale seg om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende regnskapsmessige rammeverket. På grunn av revisjonens iboende begrensninger, er det en uunngåelig risiko for at vesentlig feilinformasjon i regnskapet ikke avdekkes, selv om revisjonen er hensiktsmessig planlagt og gjennomført i samsvar med RS-er.
18. Risikoen for at vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter ikke avdekkes er høyere enn risikoen for at vesentlig feilinformasjon som skyldes feil ikke avdekkes, siden misligheter kan omfatte avanserte og nøye planlagte opplegg for å skjule dem, som for eksempel forfalskning, bevisst unnlattelse av å registrere transaksjoner eller bevisst feil fremstilling overfor revisor. Slike forsøk på å skjule misligheter kan være enda vanskeligere å avdekke når de ledsages av fordekt samarbeid. Fordekt samarbeid kan føre til at revisor tror at revisjonsbevis er troverdig når det i virkeligheten er falskt. Revisors evne til å avdekke misligheter avhenger blant annet av faktorer som gjerningsmannens dyktighet, hyppigheten og omfanget av manipulasjonen, i hvilken grad det foreligger fordekt samarbeid, den forholdsmessige størrelsen av enkeltbeløpene som er manipulert og på hvor høyt nivå i organisasjonen de involverte befinner seg. Selv om revisor kan være i stand til å identifisere muligheter for at misligheter kan begås, er det vanskelig for revisor å fastslå hvorvidt feilinformasjon på områder der det anvendes skjønn, som for eksempel regnskapsestimer, skyldes misligheter eller feil.
19. Videre er risikoen for at revisor ikke avdekker vesentlig feilinformasjon som skyldes ledelsesmisligheter større enn for ansatte misligheter, siden ledelsen ofte på grunn av sin posisjon er i stand til å direkte eller indirekte manipulere registreringer og presentere uriktig økonomisk informasjon. Enkelte ledelsesnivåer kan ha anledning til å overstyre kontrollrutiner som er utformet for å forhindre at ansatte begår liknende misligheter, for eksempel ved å instruere underordnede om å registrere transaksjoner feilaktig eller om å skjule dem. På grunn av sin autoritetsposisjon i foretaket har ledelsen anledning til å enten instruere ansatte eller å be den ansatte om å bistå med gjennomføringen av misligheter med eller uten den ansattes viten.
20. Senere avdekking av vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter innebærer ikke i seg selv manglende etterlevelse av RS-er. Dette gjelder særlig for visse typer tilsiktet feilinformasjon, siden revisjonshandlinger kan være ineffektive med henblikk på å avdekke tilsiktet feilinformasjon som er skjult gjennom fordekt samarbeid mellom en eller flere personer i ledelsen, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ansatte eller tredjeparter eller som omfatter forfalsket dokumentasjon. Hvorvidt det er gjennomført en revisjon i samsvar med RS-ene, må avgjøres ut fra de gjennomførte revisjonshandlingenes tilstrekkelighet etter omstendighetene, hvorvidt revisjonsbevisene som er innhentet som en følge av disse er tilstrekkelige og hensiktsmessige og hvorvidt revisjonsberetningen er i samsvar med resultatene av revisjonshandlingene.

## Revisors oppgaver og plikter for å oppdage vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter

21. En revisor som gjennomfører en revisjon i samsvar med RS-er oppnår høy sikkerhet for at regnskapet sett under ett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som

følge av misligheter eller feil. En revisor kan ikke oppnå absolutt sikkerhet for at vesentlig feilinformasjon i regnskapet avdekkes, blant annet på grunn av anvendelsen av skjønn, utførelsen av utvalgsbasert testing, den interne kontrollens iboende begrensninger og det faktum at mange av de revisjonsbevis som er tilgjengelige for revisor er mer underbyggende enn absolutte.

22. For å oppnå høy sikkerhet opprettholder revisor en profesjonelt skeptisk holdning gjennom hele revisjonen, vurderer muligheten for at ledelsen overstyrer kontroller og forstår at revisjonshandlinger som effektivt avdekker feil ikke nødvendigvis er hensiktsmessige ved en identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Resten av denne RS-en gir ytterligere veiledning om vurderingen av risikoene for misligheter ved revisjon og utformingen av revisjonshandlinger for å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

## Profesjonell skepsis

23. Som påkrevet i RS 200, planlegger og gjennomfører revisor en revisjon med en profesjonelt skeptisk holdning og er inneforstått med at det kan foreligge omstendigheter som medfører at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon. På grunn av de karakteristiske trekkene ved misligheter, er en profesjonelt skeptisk holdning særlig viktig ved vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. En profesjonelt skeptisk holdning omfatter en spørrende holdning og en kritisk vurdering av revisjonsbevis. En profesjonelt skeptisk holdning krever løpende evaluering av hvorvidt informasjonen og revisjonsbevisene som innhentes tyder på at vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter foreligger.
24. **Revisor må opprettholde en profesjonelt skeptisk holdning gjennom hele revisjonen og være inneforstått med at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, uten hensyn til tidligere erfaringer med ærligheten og integriteten til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i foretaket.**
25. Som omhandlet i RS 315, bidrar revisors tidligere erfaringer med foretaket til en forståelse av foretaket. Selv om revisor ikke kan forventes å se helt bort fra tidligere erfaringer med foretaket med hensyn til ærligheten og integriteten til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er imidlertid opprettholdelse av en profesjonelt skeptisk holdning viktig, siden omstendighetene kan ha endret seg. Ved forespørsler og gjennomføring av andre revisjonshandlinger, opprettholder revisor en profesjonelt skeptisk holdning og sier seg ikke tilfreds, ut fra en antakelse om at ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll er ærlige og har integritet, med revisjonsbevis som ikke er overbevisende. Med hensyn til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, innebærer en profesjonelt skeptisk holdning at revisor nøye vurderer rimeligheten av svar på forespørsler rettet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og annen informasjon som innhentes fra dem, i lys av øvrige revisjonsbevis som innhentes under revisjonen.
26. En revisjon som gjennomføres i samsvar med RS-er omfatter sjelden granskning av om dokumentasjonen er autentisk og revisor er og forventes heller ikke å være noen ekspert på slike vurderinger. Videre kan det være at en revisor ikke avdekker en endring av vilkårene i et dokument, for eksempel gjennom en sideavtale som ledelsen eller en tredjepart ikke har opplyst revisor om. Under revisjonen vurderer revisor påliteligheten av informasjon som skal anvendes som revisjonsbevis, herunder en vurdering av kontrollen over utarbeidelsen og vedlikeholdet der dette er relevant. Med mindre revisor har grunn til å tro noe annet, går revisor vanligvis ut fra at registreringer og dokumenter er ekte. Dersom forhold som identifiseres under revisjonen medfører at revisor tror at et dokument ikke er autentisk eller at vilkår i et

dokument kan ha blitt endret, foretar imidlertid revisor ytterligere undersøkelser, for eksempel ved å innhente en bekreftelse direkte fra en tredjepart eller ved å vurdere å bruke arbeidet til en ekspert for å bedømme om dokumentet er autentisk.

## Diskusjon i revisjonsteamet

27. **Medlemmer av revisjonsteamet må diskutere i hvilken grad foretakets regnskaper er eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.**
28. RS 315 krever at medlemmer av revisjonsteamet diskuterer i hvilken grad foretakets regnskaper er eksponert for vesentlig feilinformasjon. I diskusjonen legges spesielt vekt på i hvilken grad foretakets regnskap er eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Diskusjonen inkluderer den oppdragsansvarlige revisoren, som anvender profesjonelt skjønn, tidligere erfaringer med foretaket og kjennskap til nåværende utvikling, for å beslutte hvilke andre medlemmer av revisjonsteamet som skal delta i diskusjonen. I diskusjonen deltar vanligvis de sentrale medlemmene av revisjonsteamet. Diskusjonen gir mer erfarne medlemmer av revisjonsteamet mulighet for å dele sin innsikt i hvordan og hvor regnskapet kan være eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
29. **Den oppdragsansvarlige revisoren må vurdere hvilke forhold som må kommuniseres til medlemmer av revisjonsteamet som ikke deltar i diskusjonen.** Alle medlemmene av revisjonsteamet trenger ikke nødvendigvis å bli informert om alle beslutningene som blir fattet under diskusjonen. Et medlem av revisjonsteamet som er involvert i revisjonen av en enhet i foretaket trenger for eksempel ikke å kjenne til beslutningene som er fattet med hensyn til en annen enhet i foretaket.
30. Diskusjonen gjennomføres med en spørrende holdning uten hensyn til eventuelle oppfatninger medlemmene av revisjonsteamet har om at ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll er ærlige og har integritet. Diskusjonen inkluderer vanligvis:
  - En utveksling av meninger blant medlemmene av revisjonsteamet om hvordan og hvor de tror at foretakets regnskap kan være eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, hvordan ledelsen kan foreta og skjule uredlige regnskapsrapportering og hvordan eiendeler i foretaket kan underslås.
  - En vurdering av forhold som kan tyde på styring av resultatet og metoder ledelsen kan benytte for å styre resultatet, som kan føre til uredlige regnskapsrapportering.
  - En vurdering av kjente eksterne og interne faktorer som påvirker foretaket og som kan skape incentiver eller press overfor ledelsen eller andre til å begå misligheter, skape muligheter til å begå misligheter eller tyde på en bedriftskultur eller et arbeidsmiljø som gjør ledelsen eller andre i stand til å rettferdiggjøre misligheter.
  - En vurdering av ledelsens tilsyn med ansatte som har tilgang til kontanter eller andre eiendeler som er eksponert for underslag.
  - En vurdering av eventuelle uvanlige eller uforklarlige endringer i atferden eller livsstilen til ledelsen eller ansatte som revisjonsteamet har fått kjennskap til.
  - Vektlegging av betydningen av å opprettholde en riktig holdning gjennom hele revisjonen med hensyn til muligheten for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
  - En vurdering av typer omstendigheter som kan, hvis man støter på dem, indikere mulige misligheter.
  - En vurdering av hvordan et element av uforutsigbarhet vil bli innlemmet ved valg av typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av de revisjonshandlingene som skal utføres.

- En vurdering av hvilke revisjonshandlinger som kan velges for å håndtere risikoen for at foretakets regnskap inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og hvorvidt visse typer revisjonshandlinger er mer effektive enn andre.
  - En vurdering av eventuelle påstander om misligheter som revisor har fått kjennskap til.
  - En vurdering av risikoen for at ledelsen overstyrer kontroller.
31. En diskusjon av i hvilken grad foretakets regnskap er eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter er en viktig del av revisjonen. Den gjør revisor i stand til å vurdere en hensiktsmessig håndtering av risikoen for at foretakets regnskap inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og å beslutte hvilke medlemmer av revisjonsteamet som skal utføre bestemte revisjonshandlinger. Den gjør også revisor i stand til å beslutte hvordan resultatene fra revisjonshandlinger skal kommuniseres til revisjonsteamet og hvordan eventuelle påstander om misligheter som revisor får kjennskap til skal håndteres. Mange små revisjonsoppdrag utføres i sin helhet av den oppdragsansvarlige revisoren (som kan være enkeltpraktiserende revisor). I slike tilfeller vurderer den oppdragsansvarlige revisoren, som personlig har gjennomført planleggingen av revisjonen, i hvilken grad foretakets regnskap er eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
32. Det er viktig at medlemmene av revisjonsteamet, etter den innledende diskusjonen under planleggingen av revisjonen og også med jevne mellomrom gjennom hele revisjonen, fortsetter å kommunisere og utveksle informasjon som kan påvirke vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller revisjonshandlingene som utføres for å håndtere disse risikoene. Det kan for eksempel være hensiktsmessig for enkelte foretak å gjennomføre en ny diskusjon ved en begrenset revisjon av foretakets delårsregnskap.

## Risikovurderingshandlinger

33. Som påkrevd i RS 315, for å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, utfører revisor risikovurderingshandlinger. Som en del av dette arbeidet utfører revisor følgende handlinger for å innhente informasjon som brukes for å identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter:
- (a) Retter forespørsler til ledelsen, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og andre personer i foretaket etter behov og opparbeider seg en forståelse av hvordan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll fører tilsyn med ledelsens prosesser for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter og de interne kontrollene som ledelsen har opprettet for å redusere disse risikoene.
  - (b) Vurderer hvorvidt det foreligger en eller flere mislighetsrisikofaktorer.
  - (c) Vurderer eventuelle uvanlige eller uventede sammenhenger som er identifisert ved gjennomføring av analytiske kontrollhandlinger.
  - (d) Vurderer annen informasjon som kan være nyttig for å identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

## Forespørsler og opparbeidelse av en forståelse av tilsynet som føres av de som har overordnet ansvar for styring og kontroll

34. **Ved opparbeidelse av en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, må revisor rette forespørsler til ledelsen om:**
- (a) **Ledelsens vurdering av risikoen for at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.**

- (b) **Ledelsenes prosess for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i foretaket, herunder eventuelle betydelige risikoer for misligheter som ledelsen har identifisert eller kontosaldoer, transaksjonsklasser eller tilleggsopplysninger der det er sannsynlig at en risiko for misligheter foreligger.**
  - (c) **Eventuell kommunikasjon fra ledelsen til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll vedrørende ledelsens prosesser for å identifisere og håndtere risikoer for misligheter i foretaket.**
  - (d) **Eventuell kommunikasjon fra ledelsen til ansatte vedrørende ledelsens synspunkter med hensyn til forretningspraksis og etisk atferd.**
35. Ettersom ledelsen er ansvarlig for foretakets interne kontroll og for utarbeidelsen av regnskapet, er det hensiktsmessig at revisor retter forespørsler til ledelsen vedrørende ledelsens egne vurderinger av risikoen for misligheter og kontrollene som er iverksatt for å forhindre og avdekke dem. Arten, omfanget og hyppigheten av ledelsens vurdering av disse risikoene og kontrollene varierer fra foretak til foretak. I enkelte foretak foretar ledelsen omfattende vurderinger årlig eller som en del av den løpende overvåkingen. I andre foretak kan ledelsens vurderinger være mindre formelle og sjeldnere. I enkelte foretak, særlig i mindre foretak, kan vurderingen hovedsakelig være rettet mot risikoene for ansattmisligheter eller underslag av eiendeler. Arten, omfanget og hyppigheten av ledelsens vurderinger er relevant for revisors forståelse av foretakets kontrollmiljø. At ledelsen ikke har foretatt en vurdering av risikoen for misligheter kan for eksempel i enkelte tilfeller være et tegn på at ledelsen ikke legger særlig vekt på intern kontroll.
36. I et lite foretak som ledes av eieren, kan eier-leder kunne føre mer effektivt tilsyn enn i et større foretak og derved kompensere for de vanligvis mer begrensede mulighetene for arbeidsdeling. På den annen side, kan eier-leder enklere kunne overstyre kontroller, på grunn av det uformelle internkontrollsystemet. Revisor tar dette i betraktning ved identifisering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
37. Når revisor foretar forespørsler som en del av opparbeidelsen av en forståelse av ledelsens prosess for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i foretaket, forespør revisor om prosessen for håndtering av interne eller eksterne påstander om misligheter som påvirker foretaket. For foretak som er geografisk spredt, forespør revisor om arten og omfanget av overvåking av driftsenheter eller forretningssegmenter og hvorvidt det finnes driftsenheter eller forretningssegmenter der sannsynligheten for at det foreligger risiko for misligheter er høyere.
38. **Revisor må rette forespørsler til ledelsen, internrevisjonen og andre personer i foretaket etter behov, for å fastslå hvorvidt de har kjennskap til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter som påvirker foretaket.**
39. Selv om revisors forespørsler til ledelsen kan gi nyttig informasjon om risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av ansatte misligheter, er det lite sannsynlig at disse forespørslene gir nyttig informasjon om risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes ledelsesmisligheter. Forespørsler rettet til andre personer i foretaket, i tillegg til forespørsler til ledelsen, kan være nyttige for å gi revisor et annet perspektiv enn perspektivet til ledelsen og de som er ansvarlige for regnskapsrapporteringen. Disse forespørslene kan gi enkeltpersoner en mulighet til å gi revisor informasjon som ikke ville blitt formidlet på andre måter. Revisor anvender profesjonelt skjønn for å fastsette hvilke andre personer i foretaket forespørsler skal rettes til og omfanget av disse forespørslene. For å fatte disse beslutningene, vurderer revisor hvorvidt andre personer i foretaket kan gi informasjon som vil være nyttig for å kunne identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

40. I foretak som har en internrevisjon, retter revisor forespørsler til internrevisjonspersonale. Disse forespørslene vedrører synspunktene til de interne revisorene med hensyn til risikoene for misligheter, hvorvidt de interne revisorene har utført revisjonshandlinger for å avdekke misligheter i løpet av året, hvorvidt ledelsen har reagert på eventuelle funn som følge av disse revisjonshandlingene på en formålstjenelig måte og hvorvidt de interne revisorene har kjennskap til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter.
41. Eksempler på andre personer i foretaket som revisor kan rette forespørsler til om faktiske eller mistenkte misligheter omfatter:
- Driftspersonale som ikke er direkte involvert i regnskapsrapporteringen.
  - Ansatte på forskjellige myndighetsnivåer.
  - Ansatte som arbeider med initiering, behandling eller registrering av komplekse eller uvanlige transaksjoner og de som fører tilsyn med eller overvåker disse personene.
  - Foretakets juridiske avdeling.
  - Den ansvarlige for etiske spørsmål eller tilsvarende person.
  - Den eller de som er tildelt ansvaret for å håndtere påstander om misligheter.
42. Ved evaluering av ledelsens reaksjoner på forespørsler, opprettholder revisor en profesjonelt skeptisk holdning og er seg bevisst at ledelsen ofte på grunn av sin stilling er i posisjon til å begå misligheter. Revisor anvender derfor profesjonelt skjønn for å beslutte når det er nødvendig å bekrefte svar på forespørsler med annen informasjon. Når svar på forespørsler ikke stemmer overens forsøker revisor å avklare uoverensstemmelsene.
43. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av hvordan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll fører tilsyn med ledelsens prosesser for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i foretaket og den interne kontrollen som ledelsen har opprettet for å redusere disse risikoene.**
44. De som har overordnet ansvar for styring og kontroll har ansvar for å føre tilsyn med systemer for overvåking av risikoer, økonomisk kontroll og overholdelse av lovgivning. I mange land er eierstyring og selskapsledelse godt utviklet og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll har en aktiv rolle i tilsynet med foretakets vurdering av risikoene for misligheter og med den interne kontrollen foretaket har opprettet for å redusere gitte risikoer for misligheter som foretaket har identifisert. Siden ansvaret til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og ledelsen kan variere fra foretak til foretak og fra land til land, er det viktig at revisor forstår deres ansvar, slik at revisor kan opparbeide seg en forståelse av tilsynet som føres av de relevante personene.<sup>2</sup> De som har overordnet ansvar for styring og kontroll omfatter ledelsen når ledelsen utfører disse funksjonene, noe som kan være tilfellet i mindre foretak.
45. Opparbeidelse av en forståelse av hvordan dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll fører tilsyn med ledelsens prosesser for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i foretaket og med den interne kontrollen ledelsen har opprettet for å redusere disse risikoene, kan gi innsikt i hvilken grad foretaket er eksponert for ledelsesmisligheter, hvorvidt den interne kontrollen er tilstrekkelig og ledelsens kompetanse og integritet. Revisor kan opparbeide seg denne forståelsen ved å utføre handlinger, som for eksempel være til stede på møter der slike diskusjoner finner sted,

---

<sup>2</sup> RS 260 "Kommunikasjon om revisjonsmessige forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll" punkt 8, omhandler hvem revisor kommuniserer med når foretakets styrings- og kontrollstrukturer ikke er klart definert.

lese referater fra disse møtene eller ved å rette forespørsler til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

46. **Revisor må rette forespørsler til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll for å fastslå hvorvidt de har kjennskap til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter som påvirker foretaket.**
47. Revisor retter forespørsler til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll delvis for å underbygge ledelsens svar på forespørsler. Når svarene på disse forespørslene ikke stemmer overens, innhenter revisor ytterligere revisjonsbevis for å avklare uoverensstemmelsene. Forespørsler rettet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll kan også hjelpe revisor med å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

### **Vurdering av mislighetsrisikofaktorer**

48. **Ved opparbeidelse av en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, må revisor vurdere hvorvidt innhentet informasjon tyder på at det foreligger en eller flere mislighetsrisikofaktorer.**
49. Det faktum at misligheter vanligvis skjules kan gjøre dem meget vanskelige å avdekke. Ved opparbeidelse av en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, kan revisor likevel identifisere hendelser eller forhold som indikerer incentiver eller press til å begå misligheter eller som gir en mulighet for å begå misligheter. Disse hendelsene eller forholdene kalles "mislighetsrisikofaktorer". For eksempel:
- Behov for å oppfylle forventningene til tredjeparter for å oppnå ytterligere egenkapitalfinansiering kan skape press til å begå misligheter.
  - Tildeling av betydelige bonuser hvis urealistiske resultatmål oppnås kan skape incentiver til å begå misligheter.
- Et ineffektivt kontrollmiljø kan skape en mulighet for å begå misligheter. Selv om mislighetsrisikofaktorer ikke nødvendigvis indikerer at misligheter foreligger, har de ofte vært til stede under omstendigheter der misligheter har forekommet. Tilstedeværelsen av mislighetsrisikofaktorer kan påvirke revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon.
50. Det er ikke lett å rangere mislighetsrisikofaktorer etter viktighet. Betydningen av mislighetsrisikofaktorer varierer i stor grad. Noen av disse faktorene vil være til stede i foretak der de spesifikke forholdene ikke utgjør noen risiko for vesentlig feilinformasjon. Følgelig utøver revisor profesjonelt skjønn ved fastsettelse av hvorvidt en mislighetsrisikofaktor er til stede og hvorvidt den skal tas i betraktning ved vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes misligheter.
51. Eksempler på mislighetsrisikofaktorer knyttet til uredelig regnskapsrapportering og underslag av eiendeler gis i vedlegg 1 til denne RS-en. Disse eksemplene på mislighetsrisikofaktorer er klassifisert i henhold til tre forhold som vanligvis er til stede når misligheter foreligger: incentiv eller press til å begå misligheter, en oppfattet mulighet til å begå misligheter og evne til å rettferdiggjøre den uredelige handlingen. Risikofaktorer som reflekterer en holdning til å rettferdiggjøre den uredelige handlingen kan være vanskelig å fange opp gjennom revisors observasjon. Revisor kan likevel bli oppmerksom på eksistensen av slik informasjon. Selv om mislighetsrisikofaktorene som er beskrevet i vedlegg 1 dekker et bredt spekter av situasjoner som revisorer ofte står overfor, er de kun eksempler. Det kan foreligge andre mislighetsrisikofaktorer. Revisor må også være på vakt ovenfor mislighetsrisikofaktorer som er spesielle for foretaket og som ikke er omhandlet i vedlegg 1. Det er ikke alle eksemplene i vedlegg 1 som er relevante under alle

omstendigheter og enkelte av dem kan være mer eller mindre vesentlige i foretak av ulik størrelse, med ulike eierskap, i ulike bransjer eller på grunn av andre forskjeller med hensyn til karakteristiske trekk og omstendigheter.

52. Foretakets størrelse, kompleksitet og eierskap har betydelig innvirkning på vurderingen av relevante mislighetsrisikofaktorer. I et stort foretak vurderer revisor for eksempel vanligvis faktorer som generelt begrenser utilbørlig atferd fra ledelsens side, for eksempel måleffektiviteten til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og til den interne revisjonen samt eksistensen og håndhevingen av fastsatte etiske regler. Videre kan en vurdering av mislighetsrisikofaktorer på drifts nivå i et forretningssegment gi annen innsikt enn en vurdering av disse faktorene på foretaks nivå. I et lite foretak kan det være at alle eller noen av disse vurderingene er irrelevante eller mindre viktige. Det kan for eksempel være at et lite foretak ikke har noen skriftlige etiske regler, men i stedet har utviklet en bedriftskultur som vektlegger viktigheten av integritet og etisk atferd gjennom muntlig kommunikasjon og ledelsens eksempel. Det at ledelsen domineres av en enkelt person i et lite foretak innebærer vanligvis ikke i seg selv at ledelsen ikke er i stand til å tydeliggjøre og kommunisere en riktig holdning til den interne kontrollen og regnskapsrapporteringen. I enkelte foretak kan behovet for godkjenning fra ledelsen kompensere for ellers svak kontroll og redusere risikoen for ansattes misligheter. Det at ledelsen domineres av en enkelt person kan imidlertid være en mulig svakhet, siden det utgjør en mulighet for at ledelsen overstyrer kontroller.

#### **Vurdering av uvanlige eller uventede sammenhenger**

53. **Ved gjennomføring av analytiske kontrollhandlinger for å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, må revisor vurdere uvanlige eller uventede sammenhenger som kan tyde på risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.**
54. Analytiske kontrollhandlinger kan være nyttige for å identifisere eksistensen av uvanlige transaksjoner eller hendelser samt beløp, forholdstall og trender som kan tyde på sammenhenger som påvirker regnskap og revisjon. Ved gjennomføring av analytiske kontrollhandlinger utarbeider revisor forventninger om plausible sammenhenger som rimelig kan forventes å eksistere ut fra revisors forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll. Når en sammenligning av disse forventningene med registrerte beløp eller med forholdstall utviklet på grunnlag av registrerte beløp resulterer i uvanlige eller uventede sammenhenger, vurderer revisor disse resultatene ved identifisering av risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Analytiske kontrollhandlinger omfatter revisjonshandlinger knyttet til inntektskontoer med det formål å identifisere uvanlige eller uventede sammenhenger som kan tyde på risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes ureddelig regnskapsrapportering, for eksempel salg som ikke eksisterer eller betydelig retur fra kunder som kan tyde på sideavtaler som det ikke er opplyst om.

#### **Vurdering av annen informasjon**

55. **Ved opparbeidelse av en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, må revisor vurdere hvorvidt annen innhentet informasjon tyder på risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.**
56. I tillegg til informasjon som er innhentet ved å anvende analytiske kontrollhandlinger, vurderer revisor annen informasjon som er innhentet om foretaket og dets omgivelser som kan være nyttig for å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon som

skyldes misligheter. Diskusjonen blant medlemmer av revisjonsteamet som er beskrevet i punkt 27-32 kan gi informasjon som er nyttig for å identifisere disse risikoene. I tillegg kan informasjon som er innhentet ved vurderingen av om revisor skal påta seg eller fortsette et oppdrag og erfaringer fra andre oppdrag som er utført for foretaket, for eksempel begrenset revisjon av delårsregnskap, være relevant for å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

## Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter

57. **Ved identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå og på regnskapspåstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger, må revisor identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Anslåtte risikoer som kan føre til vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter er særskilte risikoer og revisor må følgelig, i den grad dette ikke allerede er gjort, evaluere utformingen av foretakets tilknyttede kontroller, herunder relevante kontrollaktiviteter, og fastslå hvorvidt de er iverksatt.**
58. For å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, anvender revisor profesjonelt skjønn og:
- (a) Identifiserer risikoer for misligheter ved å vurdere informasjon som er innhentet ved å utføre risikovurderingshandlinger og ved å vurdere transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger i regnskapet.
  - (b) Knytter de identifiserte risikoene for misligheter til det som kan gå galt på regnskapspåstandsnivå; og
  - (c) Vurderer den sannsynlige betydningen av den mulige feilinformasjonen, herunder muligheten for at risikoen kan medføre flere tilfeller av feilinformasjon og sannsynligheten for at risikoen vil forekomme.
59. Det er viktig at revisor opparbeider seg en forståelse av de kontroller som ledelsen har utformet og implementert for å forhindre og avdekke misligheter, ettersom ledelsen ved utformingen og implementeringen av disse kontrollene kan foreta velbegrunnede bedømmelser av arten og omfanget av de kontrollene den velger å gjennomføre samt arten og omfanget av risikoene den velger å legge til grunn. Revisor kan for eksempel få kjennskap til at ledelsen bevisst har valgt å akseptere risikoene som er forbundet med manglende arbeidsdeling. Dette kan ofte være tilfellet i mindre foretak der eieren fører daglig tilsyn med driften. Informasjon fra opparbeidelsen av denne forståelsen kan også være nyttig for å identifisere mislighetsrisikofaktorer som kan påvirke revisors vurdering av risikoene for at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

## Risikoer for misligheter ved inntektsføring

60. Vesentlig feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering er ofte et resultat av at inntekter er overvurdert (for eksempel ved for tidlig inntektsføring eller føring av inntekter som ikke eksisterer) eller at inntekter er undervurdert (for eksempel ved utilbørlig overføring av inntekter til en senere periode). Revisor går derfor vanligvis ut fra at det foreligger risikoer for misligheter ved inntektsføring og vurderer hvilke typer inntekter, inntektstransaksjoner eller regnskapspåstander som kan medføre slike risikoer. De vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter er knyttet til inntektsføring, er særskilte risikoer som skal håndteres i samsvar med punkt 57 og 61. Vedlegg 3 inneholder eksempler på handlinger for å håndtere revisors vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering som følge av inntektsføring. Hvis revisor under

spesielle omstendigheter ikke har identifisert inntektsføring som en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, dokumenterer revisor årsakene som underbygger revisors konklusjon, som påkrevd i punkt 110.

## Handlinger for å håndtere risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter

61. **Revisor må fastsette overordnede handlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på regnskapsnivå og må utforme og utføre ytterligere revisjonshandlinger hvis art, tidspunkt og omfang er tilpasset de vurderte risikoene på regnskapspåstandsnivå.**
62. RS 330 krever at revisor utfører substanskontroller som er spesielt tilpasset risikoer som vurderes som særskilte risikoer.
63. Revisor håndterer risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på følgende måter:
  - (a) Handlinger som har en generell innvirkning på hvordan revisjonen utføres, det vil si en skjerpet profesjonelt skeptisk holdning og handlinger som omfatter mer generelle vurderinger i tillegg til de øvrige særskilte revisjonshandlingene som er planlagt.
  - (b) Handlinger for å håndtere identifiserte risikoer på regnskapspåstandsnivå som omfatter typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av revisjonshandlingene som skal utføres.
  - (c) Handlinger for å håndtere identifiserte risikoer som omfatter gjennomføring av bestemte revisjonshandlinger for å adressere de risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter som omfatter ledelsens overstyring av kontroller, gitt de uforutsigbare måtene denne overstyringen kan gjennomføres på.
64. Handlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter kan påvirke revisors profesjonelle skepsis på følgende måter:
  - (a) Økt følsomhet ved utvelgelse av arten og omfanget av den dokumentasjonen som undersøkes for å underbygge vesentlige transaksjoner.
  - (b) Erkjennelse av behovet for å underbygge ledelsens forklaringer eller uttalelser vedrørende vesentlige forhold.
65. Revisor kan konkludere med at det ikke er gjennomførbart å utforme revisjonshandlinger som tilstrekkelig adresserer risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. I disse tilfellene vurderer revisor konsekvensen for revisjonen (se punkt 89 og 103).

### Overordnede handlinger for å håndtere risiko

66. **Ved fastsettelse av overordnede handlinger for å håndtere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på regnskapsnivå, må revisor:**
  - (a) **Vurdere bemanningen av oppdraget og oppfølging av personalet.**
  - (b) **Vurdere regnskaps policyene som foretaket anvender.**
  - (c) **Innlemme et element av uforutsigbarhet i utvelgelsen av typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av revisjonshandlinger.**
67. Kunnskapene, ferdighetene og evnene til de personene som er blitt tildelt betydelig ansvar på oppdraget er i samsvar med revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter for oppdraget. Revisor kan for eksempel reagere på identifiserte risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter ved å hente inn ytterligere personer med spesialkompetanse, for eksempel mislighet og IT-eksperter eller ved å hente inn mer erfarne personer. I tillegg gjenspeiler omfanget av oppfølging revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som

- skyldes misligheter og, kompetansen til medlemmene av revisjonsteamet som utfører arbeidet.
68. Revisor vurderer ledelsens valg og anvendelse av viktige regnskapspolicyer, særlig de som er knyttet til subjektive målinger og komplekse transaksjoner. Revisor vurderer hvorvidt valget og anvendelsen av regnskapsprinsipper kan indikere uredelig regnskapsrapportering som følge av ledelsens forsøk på å styre resultatet for å villedde brukere av regnskapet ved å påvirke deres oppfatninger av foretakets prestasjon.
69. Det kan være enklere for personer i foretaket som er kjent med de revisjonshandlingene som vanligvis utføres under et revisjonsoppdrag å skjule uredelig regnskapsrapportering. Revisor innlemmer derfor et element av uforutsigbarhet i utvelgelsen av typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av de revisjonshandlingene som skal utføres. Dette kan for eksempel oppnås ved å utføre substanskontroller på utvalgte kontosaldoer og regnskapspåstander som ikke ellers testes på grunn av sin vesentlighet eller risiko, fastsette tidspunkter for utførelse av revisjonshandlinger til andre tidspunkter enn de som forventes, anvende ulike utvalgsmetoder og utføre revisjonshandlinger på andre steder eller uten forhåndsvarsel.

### **Revisjonshandlinger for å håndtere risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på påstandsnivå**

70. Revisors handlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på påstandsnivå, kan innebære å endre typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av revisjonshandlinger på følgende måter:
- Det kan være nødvendig å endre typen av de revisjonshandlingene som skal utføres for å innhente revisjonsbevis som er mer pålitelige og relevante eller for å innhente ytterligere underbygge informasjon. Dette kan påvirke både hvilken type revisjonshandlinger som skal utføres og sammensetningen av dem. Fysisk observasjon eller inspeksjon av bestemte eiendeler kan bli viktigere eller revisor kan velge å anvende IT-baserte revisjonsteknikker for å samle inn mer bevis om data i betydelige kontoer eller elektroniske transaksjonsfiler. I tillegg kan revisor utforme revisjonshandlinger for å innhente ytterligere underbyggende informasjon. Hvis revisor for eksempel identifiserer at ledelsen er under press for å oppfylle forventede resultatmål, kan det være en relatert risiko for at ledelsen forhøyer omsetningen ved å inngå salgskontrakter med vilkår som ikke oppfyller kravene til inntektsføring eller ved å fakturere salg før forsendelse. I slike tilfeller kan revisor for eksempel utforme eksterne bekreftelser ikke bare for å bekrefte utestående beløp, men også for å bekrefte opplysningene i salgskontraktene, herunder dato, eventuelle returretter og leveringsvilkår. I tillegg kan revisor finne det hensiktsmessig å supplere disse eksterne bekreftelsene med forespørsler rettet til medarbeidere i foretaket som ikke er regnskapspersonale vedrørende eventuelle endringer i salgskontrakter og leveringsvilkår.
  - Det kan være nødvendig å endre tidspunktet for utførelse av substanskontroller. Revisor kan konkludere med at gjennomføring av substanskontroller ved eller nær regnskapsperiodens slutt innebærer bedre håndtering av en vurdert risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Revisor kan konkludere med at revisjonshandlinger for å videreføre revisjonskonklusjoner fra en tidligere dato til regnskapsperiodens slutt ikke vil være effektive på grunn av risikoene for tilsiktet feilinformasjon eller manipulasjon. På den annen side, på grunn av at tilsiktet feilinformasjon, for eksempel feilinformasjon som omfatter uriktig inntektsføring kan ha blitt initiert i en delperiode, kan revisor velge å anvende

substanskontroller på transaksjoner som har forekommet tidligere i eller gjennom hele regnskapsperioden.

- Omfanget av revisjonshandlingene som anvendes gjenspeiler vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Det kan for eksempel være hensiktsmessig å øke størrelsen av et utvalg eller gjennomføre analytiske kontrollhandlinger på et mer detaljert nivå. IT-baserte revisjonsteknikker kan også muliggjøre mer omfattende testing av elektroniske transaksjons- og kontoregistre. Disse teknikkene kan anvendes til å foreta et utvalg transaksjoner fra viktige elektroniske filer, til å sortere ut transaksjoner med bestemte karakteristiske trekk eller for å teste en hel populasjon i stedet for et utvalg.
71. Hvis revisor identifiserer en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter som påvirker lagerstørrelsen, kan en gjennomgåelse av foretakets varelagerliste bidra til å identifisere driftsteder eller poster som krever særskilt oppmerksomhet ved eller etter den fysiske varetellingen. Denne gjennomgåelsen kan føre til en beslutning om å observere varetellinger på bestemte steder uten forhåndsvarsel eller å gjennomføre varetelling på alle steder på samme dato.
72. Revisor kan identifisere en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter som påvirker flere kontoer og regnskapspåstander, herunder verdsetting av eiendeler, estimer knyttet til bestemte transaksjoner (som for eksempel kjøp, omstrukturering eller salg av et forretningssegment) og andre betydelige påløpte forpliktelser (som for eksempel pensjonsforpliktelser eller en miljøforpliktelse). Denne risikoen kan også være forbundet med betydelige endringer i forutsetninger knyttet til løpende estimer. Informasjon som innhentes ved opparbeidelse av en forståelse av foretaket og dets omgivelser kan hjelpe revisor med å vurdere rimeligheten av ledelsens estimer og underliggende skjønnsmessige vurderinger og forutsetninger. En tilbakeskuende gjennomgåelse av liknende skjønnsmessige vurderinger og forutsetninger som ledelsen har anvendt i tidligere perioder kan også gi innsikt i rimeligheten av skjønnsmessige vurderinger og forutsetninger som underbygger ledelsens estimer.
73. Eksempler på mulige revisjonshandlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter gis i vedlegg 2 til denne RS-en. Vedlegget inneholder eksempler på handlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som følge av både uredelig regnskapsrapportering og underslag av eiendeler.

### **Revisjonshandlinger for å håndtere ledelsens overstyring av kontroller**

74. Som nevnt i punkt 19, er ledelsen ofte på grunn av sin posisjon i stand til å begå misligheter, siden de har mulighet til å direkte eller indirekte manipulere registreringer og utarbeide uredelige regnskaper ved å overstyre kontroller som ellers synes å fungere formålstjenelig. Selv om risikoen for at ledelsen overstyret kontroller varierer fra foretak til foretak, er risikoen allikevel tilstedeværende i alle foretak og er en særskilt risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Følgelig, i tillegg til overordnede handlinger for å håndtere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og handlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på påstandsnivå, gjennomfører revisor revisjonshandlinger for å håndtere risikoen for at ledelsen overstyret kontroller.
75. Punkt 76-82 fastsetter hvilke revisjonshandlinger som er påkrevd for å håndtere risikoen for at ledelsen overstyret kontroller. Revisor vurderer imidlertid også hvorvidt det foreligger risikoer for at ledelsen overstyret kontroller der revisor må gjennomføre andre revisjonshandlinger enn de som er særskilt nevnt i disse punktene.

76. **For å håndtere risikoen for at ledelsen overstyrer kontroller, må revisor utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å:**
- (a) **Teste hensiktsmessigheten av posterings i hovedboken og andre justeringer som er foretatt ved utarbeidelsen av regnskapet.**
  - (b) **Gjennomgå hvorvidt regnskapsestimater er misvisende slik at de kan føre til vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.**
  - (b) **Opparbeide seg en forståelse av den forretningsmessige begrunnelsen for betydelige transaksjoner som revisor får kjennskap til som faller utenfor foretakets vanlige virksomhet eller som på andre måter synes å være uvanlige ut fra revisors forståelse av foretaket og dets omgivelser.**

### **Posterings og andre justeringer**

77. Vesentlig feilinformasjon i regnskaper som skyldes misligheter omfatter ofte manipulering av regnskapsrapporteringen ved å foreta utilbørlige eller ikke godkjente posterings gjennom hele året eller ved regnskapsperiodens slutt eller ved å foreta justeringer av beløp i regnskapet som ikke gjenspeiles i formelle posterings, for eksempel gjennom konsolideringsjusteringer og reklassifiseringer. Revisor utformer og gjennomfører revisjonshandlinger for å teste hensiktsmessigheten av posterings i hovedboken og andre justeringer som er foretatt ved utarbeidelsen av regnskapet ved å:
- (a) Opparbeide seg en forståelse av foretakets regnskapsrapporteringsprosess og kontrollen over posterings og andre justeringer.
  - (b) Evaluere utformingen av kontrollen over posterings og andre justeringer og fastslår hvorvidt de er iverksatt.
  - (c) Rette forespørsler til personer som er involvert i regnskapsrapporteringsprosessen vedrørende utilbørlige eller uvanlige aktiviteter knyttet til behandlingen av posterings og andre justeringer.
  - (d) Fastsette tidspunkt for testingen.
  - (e) Identifisere og velge posterings og andre justeringer som skal testes.
78. For å identifisere og velge ut posterings og andre justeringer som skal testes og for å fastsette den mest hensiktsmessige metoden for å undersøke det underliggende materialet til de utvalgte postene, vurderer revisor følgende:
- *Vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter – tilstedeværelsen av mislighetsrisikofaktorer og annen informasjon som er innhentet under revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter kan hjelpe revisor med å identifisere bestemte klasser av posterings og andre justeringer som skal testes.*
  - *Kontroller som er iverksatt over posterings og andre justeringer – effektiv kontroll over utarbeidelsen, posterings og andre justeringer kan redusere omfanget av substanskontroller som er nødvendig, forutsatt at revisor har testet at kontrollene fungerer måleffektivt.*
  - *Foretakets regnskapsrapporteringsprosess og typen revisjonsbevis som kan innhentes – i mange foretak omfatter rutinebehandling av transaksjoner en kombinasjon av manuelle og automatiserte trinn og prosedyrer. Tilsvarende kan behandlingen av posterings og andre justeringer omfatte både manuelle og automatiserte prosedyrer og kontroller. Når IT anvendes i regnskapsrapporteringen, kan det være at posterings og andre justeringer kun finnes i elektronisk form.*
  - *Karakteristiske trekk ved uredelige posterings eller andre justeringer – utilbørlige posterings eller andre justeringer har ofte unike karakteristiske trekk. Disse karakteristiske trekkene kan omfatte posterings (a) foretatt på uvanlige*

kontoer, ikke relaterte kontoer eller kontoer som sjelden benyttes, (b) foretatt av personer som vanligvis ikke foretar posterings, (c) foretatt ved regnskapsperiodens slutt eller som etterposterings med begrenset eller manglende forklaring eller beskrivelse, (d) foretatt enten før eller under utarbeidelsen av regnskapet som ikke har kontonumre eller (e) som inneholder runde tall eller ensartede sluttsifre.

- *Kontoenes art og kompleksitet* – urettmessige posterings eller justeringer kan anvendes på kontoer som (a) inneholder transaksjoner som er komplekse eller uvanlige, (b) inneholder betydelige estimater og justeringer ved regnskapsperiodens slutt, (c) tidligere har hatt tendenser til å inneholde feilinformasjon, (d) ikke er blitt avstemt til rett tid eller inneholder ikke avstemte differanser, (e) inneholder interne transaksjoner eller (f) på andre måter er forbundet med en identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Ved revisjon av foretak som er geografisk spredt eller med flere enheter vurderes behovet for å velge ut posterings fra flere driftssteder.
- *Posterings eller andre justeringer som er behandlet utenfor ordinære rutiner* – det kan være at ikke-standardiserte posterings ikke er underlagt det samme nivået av intern kontroll som posterings som foretas periodisk for å registrere transaksjoner som for eksempel månedlig salg, kjøp og kontantutbetalings.

79. Revisor anvender profesjonelt skjønn ved fastsettelsen av typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av testingen av posterings og andre justeringer. Ettersom uredelige posterings og andre justeringer ofte foretas ved slutten av en regnskapsperiode, velger revisor vanligvis posterings og andre justeringer som er foretatt på dette tidspunktet. Siden vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter kan forekomme gjennom hele perioden og kan innebære omfattende aktivitet for å skjule hvordan mislighetene er begått, vurderer imidlertid revisor hvorvidt det også er behov for å teste posterings og andre justeringer gjennom hele perioden.

### **Regnskapsestimater**

80. Ved utarbeidelsen av regnskapet er ledelsen ansvarlig for en rekke skjønnsmessige vurderinger eller forutsetninger som påvirker betydelige regnskapsestimater og for å løpende overvåke rimeligheten av disse estimatene. Uredelig regnskapsrapportering oppnås ofte gjennom tilsiktede uriktige regnskapsestimater. Revisor gjennomgår hvorvidt regnskapsestimater er misvisende og kan føre til vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter ved å:
- (a) vurdere hvorvidt det er forskjeller mellom estimater som underbygges av revisjonsbevis, og estimatene i regnskapet. Selv om de hver for seg er rimelige, kan forskjeller tyde på manglende objektivitet hos foretakets ledelse. Hvis dette er tilfellet, revurderer revisor estimatene under ett og
  - (b) foretar en tilbakeskuende gjennomgåelse av ledelsens skjønnsmessige vurderinger og forutsetninger knyttet til betydelige regnskapsestimater i tidligere perioder. Formålet med denne gjennomgåelsen er å fastslå hvorvidt det er noe som tyder på manglende objektivitet hos ledelsen og er ikke ment å reise tvil om de skjønnsmessige vurderingene revisor foretok det forutgående året, som var basert på informasjon som var tilgjengelig på det daværende tidspunktet.
81. Hvis revisor identifiserer mulig manglende objektivitet hos ledelsen ved utarbeidelsen av regnskapsestimater, vurderer revisor hvorvidt omstendighetene som frembringer denne manglende objektiviteten utgjør en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Revisor vurderer hvorvidt ledelsens handlinger ved utarbeidelsen av regnskapsestimater synes å under- eller overvurdere alle avsetninger eller reserver

på samme måte, som om de var utformet for å jevne ut resultater over to eller flere regnskapsperioder eller for å oppnå et fastsatt resultatnivå for å villedde brukere av regnskapet ved å påvirke deres oppfatning av foretakets prestasjon.

### **Forretningsmessige begrunnelse for betydelige transaksjoner**

82. Revisor opparbeider seg en forståelse av den forretningsmessige begrunnelsen for betydelige transaksjoner som faller utenfor foretakets vanlige virksomhet eller som på andre måter synes som uvanlige ut fra revisors forståelse av foretaket og dets omgivelser og annen informasjon som innhentes under revisjonen. Formålet med å opparbeide seg denne forståelsen er å vurdere hvorvidt begrunnelsen (eller den manglende begrunnelsen) tyder på at transaksjonene kan ha blitt gjennomført i forbindelse med uredlig regnskapsrapportering eller for å skjule underslag av eiendeler. Ved opparbeidelse av denne forståelsen vurderer revisor følgende:
- Hvorvidt transaksjonsstrukturen synes overdrevent kompleks (for eksempel en transaksjon som omfatter flere foretak innen et konsern eller flere tredjeparter som ikke er knyttet til hverandre).
  - Hvorvidt ledelsen har drøftet typen og rapporteringen av disse transaksjonene med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i foretaket, og hvorvidt dette er tilstrekkelig dokumentert.
  - Hvorvidt ledelsen legger mer vekt på behovet for en bestemt regnskapsbehandling enn på den underliggende økonomien i transaksjonen.
  - Hvorvidt transaksjoner som omfatter nærstående parter utenfor konsernet, herunder foretak med avgrenset formål, er blitt nøye gjennomgått og godkjent av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i foretaket.
  - Hvorvidt transaksjoner som omfatter tidligere ikke identifiserte nærstående parter eller parter som ikke har substans eller finansiell styrke til å gjennomføre transaksjonen uten understøttelse fra foretaket som revideres.

### **Vurdering av revisjonsbevis**

83. Som påkrevd i RS 330, vurderer revisor, ut fra de gjennomførte revisjonshandlingene og de innhentede revisjonsbevisene, hvorvidt vurderingene av risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå fortsatt er hensiktsmessige. Denne vurderingen er hovedsakelig et kvalitativt forhold basert på revisors skjønn. Denne evalueringen kan gi ytterligere innsikt i risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og hvorvidt det er et behov for å utføre ytterligere eller andre revisjonshandlinger. Som en del av denne vurderingen vurderer revisor hvorvidt hensiktsmessig kommunikasjon med andre medlemmer av revisjonsteamet er foretatt under revisjonen med hensyn til informasjon eller forhold som tyder på risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
84. En revisjon av regnskaper er en kumulativ og gjentakende prosess. Under utførelsen av planlagte revisjonshandlinger kan revisor få kjennskap til informasjon som avviker betydelig fra den informasjonen som vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter var basert på. Revisor kan for eksempel få kjennskap til uoverensstemmelser i regnskapsmateriale eller motstridende eller manglende bevis. Forholdet mellom revisor og ledelsen kan også bli problematisk eller uvanlig. Vedlegg 3 til denne RS-en inneholder eksempler på omstendigheter som kan indikere muligheten for misligheter.
85. **Når revisor trekker sin totalkonklusjon om hvorvidt regnskapet sett som helhet stemmer med revisors kunnskap om foretaket, må revisor vurdere om analytiske kontrollhandlinger som utføres ved eller nær revisjonens avslutning, tyder på at det kan foreligge risiko for vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter,**

**som det ikke allerede er tatt hensyn til.** For å fastslå hvilke særlige trender og forhold som kan tyde på en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter kreves anvendelse av profesjonelt skjønn. Uvanlige forhold som omfatter inntekter og resultat ved årets slutt er særlig relevante. Disse kan blant annet omfatte rapportering av unormalt høyt resultat de siste ukene av regnskapsperioden, uvanlige transaksjoner eller resultat som ikke stemmer overens med utviklingen i kontantstrøm fra driften.

86. **Når revisor identifiserer feilinformasjon, må revisor vurdere hvorvidt denne feilinformasjonen kan tyde på misligheter. Dersom det foreligger en slik indikasjon, må revisor vurdere feilinformasjonens innvirkning på andre sider av revisjonen, særlig påliteligheten av uttalelser fra ledelsen.**
87. Revisor kan ikke gå ut fra at et tilfelle av misligheter er et isolert hendelse. Revisor vurderer også hvorvidt identifisert feilinformasjon kan tyde på en høyere risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på et bestemt driftssted. Flere tilfeller av feilinformasjon på et bestemt driftssted kan for eksempel være en indikasjon på en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, selv om den samlede innvirkningen ikke er vesentlig.
88. Hvis revisor mener at feilinformasjon er eller kan være en følge av misligheter, men feilinformasjonens innvirkning på regnskapet ikke er vesentlig, vurderer revisor implikasjonene, særlig de som gjelder den organisatoriske stillingen til den eller de som er innblandet. Misligheter som omfatter underslag av kontanter fra en liten kontantkasse vil for eksempel vanligvis være av liten betydning for revisor ved vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, ettersom både måten midlene forvaltes på og midlenes størrelse vil begrense det mulige økonomiske tapet samt at forvaltningen av disse midlene vanligvis overlates til en ansatt på et lavt nivå i organisasjonen. På den annen side, kan beløpet, selv om det ikke i seg selv er vesentlig for regnskapet, tyde på et mer omfattende problem, for eksempel med hensyn til ledelsens integritet, dersom forholdet omfatter ledelse på et høyere nivå. I slike tilfeller foretar revisor en ny vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og dens innvirkning på typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av revisjonshandlinger for å håndtere de vurderte risikoene. Revisor revurderer også troverdigheten av tidligere innhentet revisjonsbevis, siden det kan være tvil om fullstendigheten og riktigheten av uttalelser og om ektheten av regnskapsmateriale og dokumentasjon. Revisor vurderer også muligheten for fordekt samarbeid blant ansatte, ledelsen eller tredjeparter ved revurderingen av om revisjonsbevis er pålitelige.
89. **Når revisor bekrefter at, eller ikke er i stand til å fastslå hvorvidt, regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter, skal revisor vurdere implikasjonene for revisjonen.** RS 320, "Vesentlighet" og RS 700, "Revisjonsberetningen" gir veiledning om vurderingen og håndteringen av feilinformasjon samt innvirkningen på revisjonsberetningen.

### Uttalelser fra ledelsen

90. **Revisor må innhente skriftlige uttalelser fra ledelsen om at**
- (a) **Den erkjenner sitt ansvar for utformingen og gjennomføringen av intern kontroll for å forhindre og avdekke misligheter.**
  - (b) **Den har opplyst revisor om resultatene av sin vurdering av risikoen for at regnskapet inneholder feilinformasjon som skyldes misligheter.**
  - (c) **Den har opplyst revisor om sin kjennskap til misligheter eller mistanke om misligheter som påvirker foretaket og som omfatter:**
    - (i) **Ledelsen.**

- (ii) **Ansatte som utfører betydelige oppgaver i den interne kontrollen** eller
  - (iii) **Andre der misligheter vil ha en vesentlig innvirkning på regnskapet** og
  - (d) **Den har opplyst revisor om sin kjennskap til eventuelle påstander om misligheter eller mistanke om misligheter som påvirker foretakets regnskap som er kommunisert av ansatte, tidligere ansatte, analytikere, tilsynsmyndigheter eller andre.**
91. RS 580, "Uttalelser fra ledelsen" gir veiledning om innhenting av hensiktsmessige uttalelser fra ledelsen under revisjonen. I tillegg til å erkjenne sitt ansvar for regnskapet, er det viktig at ledelsen, uansett foretakets størrelse, erkjenner sitt ansvar for intern kontroll som er utformet og implementert for å forhindre og avdekke misligheter.
92. På grunn av de karakteristiske trekkene ved misligheter og fordi det er vanskelig for revisor å oppdage vesentlig feilinformasjon i regnskap som skyldes misligheter, er det viktig at revisor innhenter en skriftlig uttalelse fra ledelsen som bekrefter at den har opplyst revisor om resultatene av sin vurdering av risikoen for at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter og dens kjennskap til faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter som påvirker foretaket.

## Kommunikasjon med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

93. **Hvis revisor har identifisert misligheter eller har innhentet informasjon som tyder på at misligheter kan foreligge, må revisor kommunisere disse forholdene så snart som praktisk mulig til det riktige ledelsesnivået.**
94. Når revisor har innhentet bevis for at misligheter foreligger eller kan foreligge, er det viktig at det riktige ledelsesnivået gjøres oppmerksom på forholdet så snart som praktisk mulig. Dette gjelder selv om forholdet anses for ubetydelig (for eksempel et mindre underslag begått av en ansatt på et lavt nivå i organisasjonen). Beslutningen om hvilket ledelsesnivå som er det riktige er gjenstand for revisors skjønn og påvirkes av faktorer som sannsynligheten for fordekt samarbeid og arten og omfanget av de mistenkte mislighetene. Vanligvis vil det riktige ledelsesnivået være minst ett nivå over de personene som antas å være innblandet i de mistenkte mislighetene.
95. **Hvis revisor har identifisert misligheter som omfatter:**
- (a) **Ledelsen.**
  - (b) **Ansatte som utfører betydelige oppgaver i den interne kontrollen** eller
  - (c) **Andre der mislighetene fører til vesentlig feilinformasjon i regnskapet** **må revisor kommunisere disse forholdene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll så snart som praktisk mulig.**
96. Revisors kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll kan skje muntlig eller skriftlig. RS 260, "Kommunikasjon om revisjonsmessige forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll" identifiserer faktorer som revisor vurderer for å beslutte om kommunikasjonen skal skje muntlig eller skriftlig. På grunn av de karakteristiske trekkene og sensitiviteten ved misligheter som omfatter den øverste ledelsen eller misligheter som fører til vesentlig feilinformasjon i regnskapet, rapporterer revisor disse forholdene så snart som praktisk mulig og vurderer hvorvidt det er nødvendig å også rapportere disse forholdene skriftlig. Hvis revisor har mistanke om misligheter som omfatter ledelsen, kommuniserer revisor disse mistankene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og også drøfter med dem typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av de revisjonshandlingene som er nødvendige for å fullføre revisjonen.

97. Hvis det kan reises tvil om integriteten eller ærligheten til ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, vurderer revisor å søke juridisk bistand for å beslutte hvilke tiltak som er hensiktsmessige.
98. Revisor kommer tidlig i revisjonen til en enighet med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om arten og omfanget av revisors kommunikasjon av misligheter som revisor får kjennskap til som omfatter andre ansatte enn ledelsen og som ikke fører til vesentlig feilinformasjon.
99. **Revisor må, så snart som praktisk mulig og til det riktige ansvarsnivået, gjøre dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og ledelsen oppmerksom på vesentlige svakheter i utformingen eller gjennomføringen av interne kontroller for å forhindre og avdekke misligheter som revisor har fått kjennskap til.**
100. Hvis revisor identifiserer en risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes misligheter som ledelsen verken har kontrollert eller der de relevante kontrollene ikke fungerer effektivt, eller hvis revisor mener at det er en vesentlig svakhet i ledelsens risikovurderingsprosess, innlemmer revisor disse manglene i den interne kontrollen i kommunikasjonen av revisjonsmessige forhold som er av interesse for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll (se RS 260).
101. **Revisor må vurdere hvorvidt det foreligger andre forhold knyttet til misligheter som bør drøftes med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i foretaket.**<sup>3</sup> Disse forholdene kan blant annet omfatte:
- Forhold vedrørende arten, omfanget og hyppigheten av ledelsens vurderinger av kontroller for å forhindre og avdekke misligheter og av risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.
  - Ledelsens manglende evne til å håndtere identifiserte vesentlige svakheter i den interne kontrollen på en formålstjenelig måte.
  - Ledelsens manglende evne til å reagere på identifiserte misligheter på en formålstjenelig måte.
  - Revisors vurdering av foretakets kontrollmiljø, herunder spørsmål med hensyn til ledelsens kompetanse og integritet.
  - Handlinger foretatt av ledelsen som kan tyde på uredlig regnskapsrapportering, som for eksempel ledelsens valg og anvendelse av regnskapspolycier som kan tyde på at ledelsen forsøker å styre resultatet for å villedde brukere av regnskapet ved å påvirke deres oppfatning av foretakets avkastning og lønnsomhet.
  - Forhold vedrørende tilstrekkeligheten og fullstendigheten av godkjenningen av transaksjoner som synes å falle utenfor foretakets vanlige virksomhet.

## Kommunikasjon til regulerings- kontroll- og påtalemyndigheter

102. Revisors profesjonelle forpliktelse til å ikke bringe videre klientinformasjon kan utelukke rapportering av misligheter til en part utenfor klientforetaket. Revisor vurderer å søke juridisk bistand for å beslutte hvilke tiltak som er hensiktsmessige i slike tilfeller. Revisors juridiske forpliktelser varierer fra land til land og taushetsplikten kan under spesielle omstendigheter tilsidesettes ved lov eller rettslige kjennelser. I enkelte land kan revisor for eksempel ha en lovfestet forpliktelse til å rapportere forekomster av misligheter til tilsynsmyndigheter. I enkelte land er revisor også forpliktet til å rapportere feilinformasjon til myndighetene dersom ledelsen eller

---

<sup>3</sup> For en drøftelse av disse forholdene, se RS 260, "Kommunikasjon om revisjonsmessige forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll", punkt 11-12.

dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll ikke iverksetter utbedrende tiltak.

102N. Se punkt 106N

### Revisor ikke i stand til å fullføre oppdraget

103. **Hvis revisor, som følge av feilinformasjon som skyldes misligheter eller mistenkte misligheter, får kjennskap til eksepsjonelle omstendigheter som reiser tvil om revisors evne til å fullføre revisjonsoppdraget, må revisor:**

- (a) **vurdere de profesjonelle og juridiske forpliktelsene som gjelder under disse omstendighetene, herunder hvorvidt revisor er forpliktet til å rapportere til de(n) som velger revisor eller, i enkelte tilfeller, til regulatoriske myndigheter.**
- (b) **vurdere muligheten for å trekke seg fra oppdraget og**
- (c) **dersom revisor trekker seg fra oppdraget:**
  - (i) **Drøfte sin fratredelse fra oppdraget og årsakene til fratredelsen med det riktige ledelsesnivået og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.**
  - (ii) **vurdere hvorvidt det foreligger en yrkesmessig eller juridisk forpliktelse til å rapportere fratredelsen fra oppdraget og årsakene til fratredelsen til de(n) som velger revisor eller, i enkelte tilfeller, til regulatoriske myndigheter.**

104. Slike eksepsjonelle omstendigheter kan for eksempel oppstå når:

- (a) Foretaket ikke iverksetter de utbedrende tiltakene som revisor finner nødvendige under omstendighetene, selv om mislighetene ikke er vesentlige for regnskapet.
- (b) Revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og resultatene av revisjonstester tyder på en særskilt risiko for vesentlige og omfattende misligheter eller
- (c) Revisor har betydelige betenkeligheter med hensyn til kompetansen eller integriteten til ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

105. Etersom de omstendighetene som kan oppstå er så forskjellige, er det ikke mulig å gi noen fullstendig beskrivelse av når det er riktig å trekke seg fra et oppdrag. Faktorer som påvirker revisors konklusjon omfatter innvirkningene av at en person i ledelsen eller blant dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll (som kan påvirke påliteligheten av ledelsens uttalelser) er innblandet og følgene for revisor av å fortsatt være forbundet med foretaket.

**105N. Ifølge revisorloven § 7-1 må revisor uten ugrunnet opphold si fra seg oppdraget som revisor for en revisjonspliktig når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene.**

106. Revisor har under disse omstendighetene profesjonelle og juridiske forpliktelser som kan variere fra land til land. I enkelte land kan revisor for eksempel ha rett til eller være forpliktet til å avgi en uttalelse eller rapport til de(n) som velger revisor eller, i enkelte tilfeller, til regulerings, kontroll og påtalemyndigheter. Gitt omstendighetenes eksepsjonelle art og behovet for å vurdere de juridiske forpliktelsene, vurderer revisor å søke juridisk bistand for å fatte en beslutning om hvorvidt revisor skal trekke seg fra et oppdrag eller ikke og om hvilke tiltak som er hensiktsmessige, herunder muligheten

for å rapportere til aksjeeiere, regulerings-, kontroll- og påtalemyndigheter eller andre.<sup>4</sup>

**106N. I Norge må revisor rapportere følgende forhold til regulatoriske myndigheter;**

- (a) **mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller til forhold som rammes av straffeloven § 147 a eller § 147 b<sup>5</sup>, for foretak som er under Kredittilsynets tilsyn;**
- (b) **ethvert forhold vedrørende virksomheten som revisor får kjennskap til under utøvelsen av sin revisjonsvirksomhet som kan:**
  - (i) **innebære en overtredelse av bestemmelser som regulerer institusjonens<sup>6</sup> virksomhet, dersom overtredelsen kan medføre tilbakekall av institusjonens tillatelse til å drive virksomhet,**
  - (ii) **skade den fortsatte drift av institusjonen, eller**
  - (iii) **medføre at regnskapene ikke godkjennes eller at det tas forbehold.**

**Rapporteringsplikten etter (b) gjelder tilsvarende for forhold som revisor får kjennskap til under utøvelse av sin revisjonsvirksomhet for foretak som institusjonen har nære forbindelser med.<sup>7</sup>**

Revisor har dessuten en rett til å underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling<sup>8</sup>.

## Dokumentasjon

**107. Dokumentasjonen av revisors forståelse av foretaket og dets omgivelser og revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som er påkrevd i punkt 122 i RS 315 må omfatte:**

- (a) **De beslutningene av betydning som er fattet under diskusjoner blant medlemmer av revisjonsteamet vedrørende i hvilken grad foretakets regnskap er eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.**
- (b) **De identifiserte og vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på regnskapsnivå og påstandsnivå.**

**108. Dokumentasjonen av revisors handlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som er påkrevd i punkt 73 i RS 330 må omfatte:**

- (a) **De overordnede handlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på regnskapsnivå og typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av revisjonshandlinger samt disse revisjonshandlingenes tilknytning til de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på påstandsnivå og.**
- (b) **Resultatene av revisjonshandlingene, herunder de som er utformet for å håndtere risikoen for at ledelsen overstyrer kontroller.**

**109. Revisor må dokumentere kommunikasjon av misligheter til ledelsen, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, regulatoriske myndigheter og andre.**

**110. Når revisor har konkludert med at antakelsen om at det foreligger en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter knyttet til inntektsføring ikke**

---

<sup>4</sup> IFACs *etiske regler for revisorer* gir veiledning om kommunikasjon med en foreslått ny revisor. Revisors kommunikasjon er regulert i revisorloven § 7-2

<sup>5</sup> Jf. hvitvaskingsloven § 7

<sup>6</sup> Jf. Kredittilsynsloven § 1

<sup>7</sup> Jf. kredittilsynsloven § 3a som omfatter revisorer som reviderer årsregnskapet i institusjoner som nevnt i Kredittilsynsloven § 1.

<sup>8</sup> Jf. revisorloven § 6-1 fjerde ledd.

**er en relevant omstendighet for et bestemt oppdrag, må revisor dokumentere årsakene til denne konklusjonen.**

111. I hvilket omfang disse forholdene dokumenteres er gjenstand for revisors skjønn.

## Ikrafttredelsesdato

112. Denne RS-en gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2006.

## Tillegg for offentlig sektor

1. RS 240 gjelder i det alt vesentlige også revisjon av foretak i offentlig sektor.
2. I offentlig sektor kan omfanget og arten av revisjon knyttet til å forebygge og avdekke misligheter være påvirket av lover, forskrifter, offentlige forordninger eller pålegg fra offentlige myndigheter. Vilåårene i mandatet kan være et element som revisor må ta i betraktning ved utøvelse av skjønn.
3. Krav til rapportering av misligheter, uansett om de er avdekket gjennom revisjonen eller ikke, kan ofte være gjenstand for spesielle bestemmelser i revisjonsmandatet eller tilknyttede lover eller forskrifter i samsvar med punkt 102 i denne RS-en.

### **3N. Ved revisjon i (fylkes-)kommuner og (fylkes-)kommunale foretak må revisor skriftlig rapportere misligheter til kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen.**

4. I offentlig sektor er muligheten for å trekke seg fra oppdraget, som nevnt i punkt 103 i denne RS-en, i mange tilfeller ikke til stede på grunn av mandatets art eller hensynet til allmennhetens interesser.

## Vedlegg 1

### Eksempler på mislighetsrisikofaktorer

Mislighetsrisikofaktorene som omtales i dette vedlegget er eksempler på faktorer som revisorer kan stå overfor i en rekke ulike situasjoner. Eksempler på de to typene misligheter som er relevante for revisors vurdering, det vil si uredelig regnskapsrapportering og underslag av eiendeler, presenteres hver for seg. For hver av disse typene misligheter, klassifiseres risikofaktorene ytterligere ut fra de tre forholdene som vanligvis er til stede når vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter forekommer: (a) incentiver/press, (b) muligheter og (c) holdninger/rettferdiggjørrelser. Selv om risikofaktorene dekker et bredt spekter av situasjoner, er de kun eksempler og revisor kan følgelig identifisere ytterligere eller andre risikofaktorer. Det er ikke alle eksemplene som er relevante under alle omstendigheter og enkelte av dem kan ha mer eller mindre betydning i foretak av ulik størrelse, med ulike eierstrukturer eller ulike omstendigheter. Den rekkefølgen eksemplene på risikofaktorer presenteres i er heller ikke ment å gjenspeile deres forholdsmessige viktighet eller hyppighet.

### **Mislighetsrisikofaktorer relatert til feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering**

Følgende er eksempler på risikofaktorer relatert til feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering.

### *Incentiver/press*

1. Økonomisk stabilitet eller lønnsomhet er truet av økonomiske, bransjemessige eller foretakets driftsvilkår, som for eksempel (eller kjennetegnet ved) følgende:
  - Sterk konkurranse eller mettet marked ledsaget av synkende marginer.
  - Høy sårbarhet overfor raske endringer, som for eksempel teknologiske endringer, foreldelse av produkter eller endringer i rentenivået.
  - Betydelig nedgang i etterspørselen og stigning i antall konkurser og avviklinger enten i bransjen eller generelt.
  - Driftstap som gjør faren for konkurs, opphør eller fiendtlige oppkjøp overhengende.
  - Vedvarende negativ kontantstrøm fra driften eller manglende evne til å generere kontaktstrøm fra driften samtidig som det rapporteres positivt resultat og resultatvekst.
  - Rask vekst eller uvanlig høy lønnsomhet særlig sammenlignet med andre selskaper i samme bransje.
  - Nye regnskapsmessige, lovmessige eller regulatoriske krav.
2. Ledelsen er under sterkt press for å oppfylle tredjeparters krav eller forventninger på grunn av følgende:
  - Forventninger til lønnsomhet eller utvikling fra analytikere, institusjonelle investorer, betydelige kreditorer eller andre eksterne parter (særlig forventninger som er urimelig aggressive eller urealistiske), herunder forventninger som skapes av ledelsen gjennom for eksempel overoptimistiske pressemeldinger eller årlige uttalelser.
  - Behov for ytterligere låne- eller egenkapitalfinansiering for å beholde konkurranseevnen, herunder finansiering av høye kostnader i forbindelse med forskning og utvikling eller investeringer.
  - Begrenset evne til å oppfylle børsens noteringsvilkår, krav om tilbakebetaling av gjeld eller andre lånevilkår.
  - Oppfattede eller faktiske negative virkninger av å rapportere dårlige økonomiske resultater for betydelige transaksjoner som fremdeles er gjenstand for forhandlinger, som for eksempel sammenslåinger eller tildeling av kontrakter.
3. Tilgjengelig informasjon tyder på at den personlige økonomiske situasjonen til ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll er truet av foretakets økonomiske resultater som konsekvens av:
  - Betydelige økonomiske interesser i foretaket.
  - Betydelige andeler av deres kompensasjon (for eksempel bonuser, aksjeopsjoner og resultatavhengig kompensasjon) avhenger av oppnåelse av aggressive mål for aksjekurser, driftsresultater, den økonomiske stillingen eller kontantstrømmen.<sup>9</sup>
  - Personlige garantistillelser for gjeld i foretaket.
4. Ledelsen eller driftspersonalet er under sterkt press for å oppfylle økonomiske mål som er fastsatt av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, herunder mål knyttet til salgs- eller lønnsomhetsincentiver.

### *Muligheter*

1. Karakteristiske trekk ved bransjen eller virksomheten innebærer muligheter for å foreta uredelig regnskapsrapportering blant annet i forbindelse med følgende:

---

<sup>9</sup> Ledelsens incentivvederlagsordninger kan avhenge av oppnåelse av mål som kun er knyttet til bestemte kontoer eller utvalgte aktiviteter i foretaket, selv om de tilknyttede kontoene eller aktivitetene ikke er vesentlige for foretaket som helhet.

- Betydelige transaksjoner med nærstående parter som faller utenfor foretakets vanlige virksomhet eller med tilknyttede foretak som ikke revideres eller som revideres av et annet revisjonsselskap.
  - En sterk økonomisk stilling eller mulighet til å dominere et bestemt bransjesegment som gjør det mulig for foretaket å diktere vilkår overfor leverandører eller kunder som kan føre til utilbørlige transaksjoner eller transaksjoner som ikke er på armlengdes avstand.
  - Eiendeler, forpliktelser, inntekter eller kostnader som i betydelig grad er basert på estimater som omfatter subjektivt skjønn eller usikkerhetsmomenter som er vanskelige å underbygge.
  - Betydelige, uvanlige eller meget komplekse transaksjoner, særlig de som skjer nær regnskapsperiodens slutt og som innebærer vanskelige problemstillinger med hensyn til ”substance over form”.
  - Betydelig virksomhet som befinner seg utenfor landets grenser eller drives på tvers av landegrensene i jurisdiksjoner med ulike forretningsmiljøer og -kulturer.
  - Bruk av mellommenn der det ikke synes å være noen klar forretningsmessig begrunnelse.
  - Betydelige bankkontoer, datterselskaper eller avdelinger i skatteparadiser der det ikke synes å være noen klar forretningsmessig begrunnelse.
2. Overvåkingen av ledelsen fungerer ikke effektivt som et resultat av følgende:
- Ledelsen domineres av en enkelt person eller en liten gruppe (i foretak der eier ikke er leder) uten kompenserende kontroller.
  - Tilsynet som de som har overordnet ansvar for styring og kontroll fører med regnskapsrapporteringen og den interne kontrollen fungerer ikke effektivt.
3. Organisasjonsstrukturen er kompleks og ustabil, noe som viser seg ved følgende:
- Vanskelig å fastslå hvilken organisasjon eller hvilke personer som har bestemmende innflytelse i foretaket.
  - Overdrevent kompleks organisasjonsstruktur som omfatter uvanlige juridiske enheter eller styringslinjer.
  - Hyppig utskifting av den øverste ledelsen, juridiske rådgivere eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
4. Komponenter i den interne kontrollen mangler som resultat av følgende:
- Utilstrekkelig overvåking av kontroller, herunder automatiserte kontroller og kontroll over regnskapsrapportering for delperioder (der ekstern rapportering er påkrevd).
  - Stor gjennomtrekk av ansatte eller ansettelse av inkompetente regnskaps-, internrevisjons- eller IT-medarbeidere.
  - Ineffektive regnskaps- og informasjonssystemer, herunder situasjoner som innebærer vesentlige svakheter i den interne kontrollen.

#### *Holdninger/rettferdigjørelser*

- Ineffektiv kommunikasjon, gjennomføring, understøttelse eller håndheving av foretakets verdier eller etiske standarder fra ledelsens side eller kommunikasjon av utilbørlige verdier eller etiske standarder.
- Ledelsen utenom økonomifunksjonen deltar i overdreven grad i eller er overdrevent opptatt av valg av regnskapspolicyer eller utarbeidelsen av betydelige regnskapsestimater.
- Tidligere brudd på verdipapirlovgivning eller andre lover og forskrifter eller krav mot foretaket, dets øverste ledelse eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll på grunn av påståtte misligheter eller brudd på lover og forskrifter.

- Ledelsen er overdrevent opptatt av å opprettholde eller øke foretakets aksjekurs eller resultatutvikling.
- Ledelsen praktiserer å binde seg til å oppnå ambisiøse eller urealistiske prognoser overfor analytikere, kreditorer og andre tredjeparter.
- Ledelsen korrigerer ikke kjente vesentlige svakheter i den interne kontrollen i rett tid.
- Ledelsen er interessert i å anvende utilbørlige metoder for å minimalisere rapportert resultat av skattemessige grunner.
- Lav moral i den øverste ledelsen.
- Eier-leder skjeler ikke mellom personlige og forretningsmessige transaksjoner.
- Uenigheter mellom aksjeeiere i et foretak med få aksjonærer (eng: closely held entity).
- Ledelsens gjentatte forsøk på å rettferdiggjøre kreativ eller utilbørlig regnskapsrapportering begrunnet ut fra vesentlighet.
- Forholdet mellom ledelsen og den nåværende eller tidligere revisoren er anstrengt, noe som vises ved følgende:
  - hyppige uenigheter med den nåværende eller den tidligere revisoren vedrørende regnskaps-, revisjons- eller rapporteringsspørsmål.
  - Urimelige krav til revisor, som for eksempel urimelige tidsfrister for fullføringen av revisjonen eller avgivelsen av revisjonsberetningen.
  - Formelle eller uformelle restriksjoner som på en urimelig måte begrenser revisors tilgang til personer eller informasjon eller mulighet til å kommunisere effektivt med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll på en formålstjenelig måte.
  - Ledelsens innblanding i revisors arbeid, særlig forsøk på å påvirke omfanget av revisors arbeid eller utvelgelsen av hvilke personer som arbeider eller konsulteres på oppdraget.

### **Risikofaktorer relatert til feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler**

Risikofaktorer relatert til feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler klassifiseres også i henhold til de tre forholdene som vanligvis er til stede når misligheter foreligger: (a) incentiver/press, (b) muligheter og (c) holdninger/rettferdiggjørelser. Noen av risikofaktorene som er knyttet til feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering kan også være til stede når feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler forekommer. Ineffektiv overvåking av ledelsen og svakheter i den interne kontrollen kan for eksempel være til stede når feilinformasjon som skyldes enten uredelig regnskapsrapportering eller underslag av eiendeler foreligger. Følgende er eksempler på risikofaktorer som er knyttet til feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler.

#### *Incentiver/press*

1. Personlige økonomiske forpliktelser kan medføre press på ledelsen eller ansatte med tilgang til kontanter eller andre eiendeler som er eksponert for tyveri til å underslå disse eiendelene.
2. Et dårlig forhold mellom foretaket og ansatte med tilgang til kontanter eller andre eiendeler som er eksponert for tyveri kan motivere disse ansatte til å underslå disse eiendelene. Et dårlig forhold kan for eksempel oppstå på grunn av følgende:
  - Kjente eller forventede permitteringer av ansatte.
  - Nylige eller forventede endringer i ansattes lønns- eller pensjonsordninger.
  - Karriereutvikling, vederlag eller andre belønninger stemmer ikke overens med forventninger.

#### *Muligheter*

1. Visse karakteristiske trekk eller omstendigheter kan øke eksponeringen for underslag av eiendeler. Mulighetene til å underslå eiendeler øker for eksempel når følgende foreligger:

- Store kontantbeholdninger eller behandling av store kontantbeløp.
  - Lagergjenstander som er små i størrelse og har høy verdi eller er etterspurt.
  - Lett omsettelige eiendeler, som for eksempel ihendehaverobligasjoner, diamanter eller databrikker.
  - Anleggsmidler som er små i størrelse, omsettelige eller mangler tydelig identifisering av eierskap.
2. Utilstrekkelig intern kontroll over eiendeler kan øke risikoen for underslag av disse eiendelene. Underslag av eiendeler kan for eksempel forekomme på grunn av følgende:
- Manglende arbeidsdeling eller uavhengige kontroller.
  - Utilstrekkelig tilsyn med utgiftene til den øverste ledelsen, som for eksempel reisegodtgjørelser og andre godtgjørelser.
  - Utilstrekkelig tilsyn med ansatte som er ansvarlig for eiendeler, for eksempel utilstrekkelig tilsyn med eller overvåking av fjerntliggende kontorer.
  - Manglende rutiner for å vurdere søkere på stillinger der ansatte har tilgang til eiendeler.
  - Utilstrekkelig registrering av eiendeler.
  - Utilstrekkelig system for autorisasjon og godkjenning av transaksjoner (for eksempel ved innkjøp).
  - Utilstrekkelig fysisk sikring av kontanter, investeringer, varebeholdninger eller anleggsmidler.
  - Manglende fullstendig og avstemming av eiendeler til rett tid.
  - Manglende hensiktsmessig dokumentasjon av transaksjoner til rett tid, for eksempel kreditering for returnerte varer.
  - Manglende obligatorisk ferie for ansatte som utfører sentrale kontrolloppgaver.
  - Ledelsens manglende forståelse av informasjonsteknologi, som gjør det mulig for IT-ansatte å underslå eiendeler.
  - Utilstrekkelig tilgangskontroll for automatiserte registre, herunder kontroll over og gjennomgåelse av hendelseslogger for datasystemer.

#### *Holdninger/rettferdiggjørelser*

- Ignorering av behovet for overvåking eller reduksjon av risikoer knyttet til underslag av eiendeler.
- Ignorering av intern kontroll over underslag av eiendeler ved overstyring av eksisterende kontroller eller ved å unnlate å korrigere kjente mangler i den interne kontrollen.
- Atferd som tyder på misnøye med foretaket eller dets behandling av den ansatte.
- Endringer i atferd eller livsstil som kan tyde på at eiendeler er blitt underslått.
- Toleranse av småtyverier.

## Vedlegg 2

### Eksempler på mulige revisjonshandlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter

Følgende er eksempler på mulige revisjonshandlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter som følge av både uredlige regnskapsrapportering og underslag av eiendeler. Selv om disse revisjonshandlingene dekker et bredt spekter av situasjoner, er de kun eksempler og det kan følgelig være at de ikke er de

mest hensiktsmessige eller nødvendige i ethvert tilfelle. Rekkefølgen revisjonshandlingene presenteres i er heller ikke ment å gjenspeile deres relative viktighet.

### **Vurderinger på regnskapspåstandsnivå**

De konkrete handlingene for å håndtere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter vil variere avhengig av typene eller kombinasjonene av identifiserte mislighetsrisikofaktorer eller forhold og kontosaldoene, transaksjonsklassene og regnskapspåstandene de kan påvirke.

Følgende er eksempler på handlinger:

- Besøke driftssteder eller utføre bestemte tester uten at dette er varslet på forhånd, for eksempel observere varetelling på driftssteder der revisors tilstedeværelse ikke er varslet eller telle kontanter på en bestemt dato uten forhåndsvarsel.
- Anmode om at varelagre telles ved regnskapsperiodens slutt eller på en dato nærmere regnskapsperiodens slutt for å redusere risikoen for manipulasjon av saldoer i perioden mellom datoen for fullføring av varetellingen og regnskapsperiodens slutt.
- Endre revisjonsmessig angrepsvinkel i det inneværende året, for eksempel ved å kontakte store kunder og leverandører muntlig i tillegg til oversending av skriftlige bekreftelser, sende skriftlige forespørsler til en bestemt adressat i organisasjonen eller innhente mer eller annen informasjon.
- Foreta en detaljert gjennomgåelse av foretakets korreksjonsposteringer ved avslutningen av delårs- eller årsregnskapet og granske de som synes uvanlige med hensyn til type eller beløp.
- Undersøke om nærstående parter er involvert i betydelige og uvanlige transaksjoner samt de kildene til de finansielle ressursene som understøtter disse transaksjonene, særlig de som forekommer ved eller nær årsskiftet.
- Utføre analytiske substanskontroller på detaljnivå, for eksempel ved å sammenligne salg og solgte varers kost etter driftssted, bransje eller måned med forventninger som revisor har utarbeidet.
- Gjennomføre intervjuer av personale som arbeider på områder der en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter er identifisert for å få kjennskap til deres innsikt med hensyn til risikoen og hvorvidt eller hvordan kontroller er iverksatt for å håndtere risikoen.
- Når andre uavhengige revisorer reviderer regnskapet i ett eller flere datterselskaper, divisjoner eller avdelinger, diskutere omfanget av det arbeidet som må utføres for å håndtere risikoen for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter som følge av transaksjoner eller aktiviteter blant disse enhetene.
- Hvis en eksperts arbeid blir særlig betydelig for en regnskapspost der risikoen for feilinformasjon som skyldes misligheter er høy, utføre ytterligere revisjonshandlinger knyttet til alle eller noen av ekspertens forutsetninger, metoder eller funn for å fastslå om funnene ikke er urimelige eller engasjere en annen ekspert for dette formålet.
- Utføre revisjonshandlinger for å analysere utvalgte konti fra inngående balanse i tidligere reviderte regnskap for å vurdere hvordan bestemte problemstillinger vedrørende regnskapestimater og skjønn, for eksempel avsetninger for retur, ble løst sett på bakgrunn av den informasjonen som er tilgjengelig i ettertid.
- Utføre revisjonshandlinger på en konto eller andre avstemminger som foretaket har utarbeidet, herunder en vurdering av avstemminger som er foretatt i delperioder.
- Anvende IT-baserte revisjonsteknikker, som for eksempel "data mining" for å søke etter uregelmessigheter i en populasjon.
- Teste integriteten til dataproduserte registreringer og transaksjoner.
- Innhente ytterligere revisjonsbevis fra kilder utenfor foretaket som blir revidert.

## **Spesifikke handlinger – feilinformasjon som følge av uredelig regnskapsrapportering**

Følgende er eksempler på handlinger på revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering:

### *Inntektsføring*

- Utføre analytiske substanskontroller knyttet til inntekter på detaljnivå, for eksempel sammenligne inntekter som rapporteres pr. måned og produktlinje eller forretningssegment i den nåværende regnskapsperioden med tilsvarende tidligere perioder. IT-baserte revisjonsteknikker kan være nyttige for å identifisere uvanlige eller uventede sammenhenger eller transaksjoner.
- Bekrefte bestemte relevante kontraktsvilkår og fraværet av sideavtaler gjennom kunder, siden riktig regnskapsrapportering ofte påvirkes av disse vilkårene eller avtalene og grunnlaget for rabatter eller perioden de er knyttet til ofte er dårlig dokumentert. Kriterier for aksept, leverings- og betalingsbetingelser, fravær av fremtidige eller løpende leverandørforpliktelser, returretter, garanterte kvanta for videresalg og avbestillings- eller tilbakebetalingsavtaler er for eksempel ofte relevante i slike tilfeller.
- Forespørsler rettet til foretakets salgs- og markedsføringspersonale eller interne juridiske rådgivere vedrørende salg eller forsendelser nær regnskapsperiodens slutt og deres kjennskap til eventuelle uvanlige vilkår som er knyttet til disse transaksjonene.
- Være fysisk til stede på ett eller flere driftssteder ved regnskapsperiodens slutt for å observere at varer sendes eller klargjøres for forsendelse (eller returnerte varer som skal behandles) og gjennomføring av andre hensiktsmessige periodiseringer for salg og varelager.
- For de tilfellene der inntektstransaksjoner initieres, behandles og registreres elektronisk, teste kontroller for å fastslå hvorvidt de sikrer at registrerte inntektstransaksjoner har forekommet og er riktig registrert.

### *Varebeholdning*

- Undersøke foretakets varelagerkartotek for å identifisere driftssteder eller poster som krever særskilt oppmerksomhet under eller etter den fysiske varetellingen.
- Observere varetellinger på bestemte lokasjoner uten at dette er varslet på forhånd eller gjennomføre varetellinger på alle steder på samme dato.
- Gjennomføre varetellinger ved eller nær regnskapsperiodens slutt for å redusere risikoen for utilbørlig manipulasjon i perioden mellom varetellingen og regnskapsperiodens slutt.
- Gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger under observasjonen av varetellingen, for eksempel undersøke nøyere innholdet i esker, måten varene er stablet på (for eksempel hulrom) eller hvordan de er merket og kvaliteten (det vil si renhetsgrad eller konsentrasjon) til væsker som for eksempel parfymen eller spesialkjemikalier. Det kan være nyttig å bruke en eksperts arbeid i disse tilfellene.
- Sammenligne mengdene for den nåværende perioden med tidligere perioder etter varegruppe eller -kategori, driftssted eller andre kriterier eller sammenligne telte kvanta med løpende varelagerregistreringer.
- Bruke IT-baserte revisjonsteknikker for å utføre ytterligere tester av sammensetningen av de fysiske varetellingene, for eksempel sortere etter varenummer for å teste kontroller av varenumre eller etter serienummer for å teste om gjenstander mangler eller er dobbelt registrert.

### *Ledelsens estimater*

- Bruke en ekspert for å utarbeide uavhengige estimater for sammenligning med ledelsens estimater.

- Rette forespørsler til personer som ikke tilhører ledelsen eller regnskapsavdelingen for å bekrefte ledelsens evne til og intensjon om å gjennomføre planer som er relevante for utarbeidelsen av estimater.

### **Særskilte handlinger – feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler**

Ulike omstendigheter vil nødvendigvis kreve ulike handlinger. Vanligvis vil revisors håndtering av risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter knyttet til underslag av eiendeler være rettet mot bestemte kontosaldoer og transaksjonsklasser. Selv om noen av revisors handlinger i de to kategoriene ovenfor kan være relevante i disse tilfellene, skal omfanget av arbeidet være knyttet til den aktuelle informasjonen om den identifiserte risikoen for underslag.

Eksempler på handlinger for å håndtere den vurderte risikoen for vesentlig feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler er følgende:

- Telle kontanter eller verdipapirer nær årsskiftet.
- Bekrefte kontoaktiviteten direkte gjennom kunder (herunder kreditnotaer og retur av varer samt betalingsdatoer) for perioden som revideres.
- Analysere inntekter på tidligere avskrevne fordringer.
- Analysere varemangel etter driftssted eller produkttype.
- Sammenligne viktige forholdstall for lager med det som er vanlig i bransjen.
- Gjennomgang av underbyggende materiale for reduksjoner i løpende registreringer av varelageret.
- Sammenligne leverandørlisten med en liste over ansatte ved hjelp av IT for å identifisere sammenfallende adresser eller telefonnumre.
- Foreta et IT-basert søk i lønningslister for å identifisere dupliserte adresser, personalnumre, skattenumre eller kontonumre.
- Gjennomgå personalmapper der det foreligger få eller ingen tegn på aktivitet, for eksempel manglende evalueringer av prestasjoner.
- Analysere salgsrabatter og returnerte varer for uvanlige mønstre eller trender.
- Bekrefte bestemte kontraktsvilkår gjennom tredjeparter.
- Innhente bevis for at kontrakter gjennomføres i henhold til kontraktsvilkårene.
- Gjennomgå riktigheten av store og uvanlige utgifter.
- Gjennomgå godkjenningen og den bokførte verdien av lån som er tatt opp av den øverste ledelsen eller nærstående parter.
- Gjennomgå omfanget og riktigheten av utgiftsrapporter som innleveres av den øverste ledelsen.

## Vedlegg 3

### **Eksempler på omstendigheter som tyder på misligheter**

Følgende er eksempler på omstendigheter som kan tyde på at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

Uoverensstemmelser i regnskapsmaterialet, herunder følgende:

- Transaksjoner som ikke er fullstendig eller rettidig registrert eller som er feilaktig registrert med hensyn til beløp, regnskapsperiode, klassifisering eller praksis i foretaket.
- Saldoer eller transaksjoner som ikke er underbygd eller godkjent.
- Justeringer med en betydelig innvirkning på økonomiske resultater som er foretatt i siste øyeblikk.

- Bevis for at ansatte har tilgang til systemer og registre som ikke stemmer overens med det som er nødvendig for at de skal kunne utføre sine tildelte oppgaver.
- Tips eller klager til revisor om påståtte misligheter.

Motstridende eller manglende bevis, herunder følgende:

- Manglende dokumenter.
- Dokumenter som synes å ha blitt endret.
- Kun kopierte eller elektronisk overførte dokumenter som er tilgjengelige i tilfeller der det forventes at det finnes originaldokumenter.
- Betydelige poster eller avstemminger som ikke er begrunnet.
- Uvanlige endringer i balansen eller endringer i trender eller viktige forholdstall eller sammenhenger i regnskapet, for eksempel at fordringer vokser raskere enn inntekter.
- Inkonsekvente, unnvikende eller usannsynlige svar fra ledelsen eller ansatte ved forespørsler eller analytiske kontrollhandlinger.
- Uvanlige uoverensstemmelser mellom foretakets registre og bekreftelser.
- Et stort antall kreditposter og andre justeringer av utestående fordringer.
- Ubegrunnede eller utilstrekkelig begrunnede differanser mellom kunderskontrollen og kontrollkontoen eller mellom kundens kontoutskrifter og kunderskontrollen.
- Manglende annullerte sjekker i tilfeller der annullerte sjekker vanligvis returneres til foretaket sammen med kontoutskriften.
- Manglende varer eller fysiske eiendeler av en betydelig størrelse.
- Utilgjengelige eller manglende elektroniske bevis som strider mot foretakets rutiner eller retningslinjer for dokumentoppbevaring.
- Færre eller flere svar på forespørsler om bekreftelser enn forventet.
- Manglende evne til å fremlegge bevis for sentrale systemutviklinger eller programendringstester og gjennomføring av systemendringer og -installasjoner i det inneværende året.

Problematiske eller uvanlige forhold mellom revisor og ledelsen, herunder følgende:

- Revisor nektes tilgang til registre, lokaler, bestemte ansatte, kunder, leverandører eller andre som revisjonsbevis kan innhentes fra.
- Ledelsen pålegger revisor urimelige tidsfrister for avklaring av komplekse eller omstridte problemstillinger.
- Klager fra ledelsen på gjennomføringen av revisjonen eller trusler fra ledelsen mot medlemmer av revisjonsteamet, særlig i forbindelse med revisors kritiske vurdering av revisjonsbevis eller ved avklaring av eventuelle uenigheter med ledelsen.
- Foretaket bruker uvanlig lang tid på å legge frem anmodet informasjon.
- Uvillighet til å gi revisor tilgang til sentrale elektroniske filer for testing ved hjelp av IT-baserte revisjonsteknikker.
- Revisor nektes tilgang til sentrale IT-medarbeidere og IT-innretninger, herunder sikkerhets-, drifts- og systemutviklingspersonale.
- Uvillighet til å tilføye eller revidere tilleggsopplysninger i regnskapet for å gjøre det mer fullstendig og forståelig.
- Uvillighet til å håndtere identifiserte svakheter i den interne kontrollen i rett tid.

Andre eksempler omfatter følgende:

- Ledelsen er uvillig til å la revisor treffe de som har overordnet ansvar for styring og kontroll privat.
- Regnskapsprinsipper som synes å avvike fra de som er vanlige i bransjen.
- Hyppige endringer av regnskapsestimater som ikke synes å være en følge av endrede omstendigheter.
- Toleranse av brudd på foretakets etiske regler.