

# RS 315

## Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon

(Vedtatt av DnRs styre i april 2005 med virkning for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2006)

Innhold	Punkt
Innledning	1–5
Risikovurderingshandlinger og kilder til informasjon om foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll	6
Risikovurderingshandlinger	7–13
Diskusjoner med andre medlemmer av revisjonsteamet	14–19
Forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll	20–21
Bransjemessige, regulatoriske og andre eksterne forhold, herunder det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering	22–24
Foretakets art	25–29
Mål, strategier og tilknyttede forretningsrisikoer	30–34
Måling og gjennomgåelse av foretakets økonomiske resultater	35–40
Intern kontroll	41–99
Vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon	100–107
Særskilte risikoer som krever spesiell revisjonsmessig vurdering	108–114
Risikoer der substanskontroller alene ikke gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis	115–118
Revurdering av risikoanslag	119
Drøftelser med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll	120–121
Dokumentasjon	122–123
Ikrafttreddelsesdato	124

Vedlegg 1: Forståelse av foretaket og dets omgivelser

Vedlegg 2: Komponentene i den interne kontrollen

Vedlegg 3: Forhold og hendelser som kan tyde på risikoer for vesentlig feilinformasjon

RS 315 «Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon» må leses i sammenheng med «Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester» som beskriver grunnlaget for utarbeidelsen av standardene, forholdet mellom standardene og lovgivningen om revisors oppgaver og plikter, og standardenes autoritet.

## Innledning

1. Hensikten med denne revisjonsstandarden (RS-en) er å fastsette normer og gi veiledning om hvordan revisor skal opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, og om vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon ved revisjon av regnskaper. Viktigheten av revisors risikovurdering som grunnlag for videre revisjonshandlinger drøftes i forklaringen av revisjonsrisiko i RS 200 «Formål og generelle prinsipper for revisjon av regnskaper».
2. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, som er tilstrekkelig til å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet, enten den skyldes misligheter eller feil, og tilstrekkelig til å utforme og utføre videre revisjonshandlinger.** RS 500 «Revisjonsbevis» krever at revisor benytter seg av regnskapspåstander i tilstrekkelig detalj for å danne seg et grunnlag for vurderingen av risikoer for vesentlig feilinformasjon og utformingen og utførelsen av videre revisjonshandlinger. Denne RS-en krever at revisor utfører risikovurderinger på regnskaps- og regnskapspåstandsnivå basert på en tilstrekkelig forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll. RS 330 «Revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko» drøfter revisors ansvar for å fastsette overordnet håndtering og å utforme og utføre videre revisjonshandlinger. Disse revisjonshandlingers type, tidspunkt for utførelse og omfang er tilpasset risikovurderingene. Kravene og veiledningen i denne RS-en skal anvendes sammen med kravene og veiledningen i andre RS-er. Videre veiledning i tilknytning til revisors ansvar for å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter omhandles mer inngående i RS 240 «Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper.»
3. Følgende er en oversikt over kravene i denne standarden:
  - *Risikovurderingshandlinger og kilder til informasjon om foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll.* Denne delen forklarer revisjonshandlingene som revisor er pliktig til å utføre for å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll (risikovurderingshandlinger). Det krever også drøftelser med andre medlemmer av revisjonsteamet om i hvilken grad foretakets regnskap kan være utsatt for vesentlig feilinformasjon.
  - *Forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll.* Denne delen krever at revisor forstår bestemte aspekter ved foretaket og dets omgivelser, og komponentene i foretakets interne kontroll, for å kunne identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon.
  - *Vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon.* Denne delen krever at revisor identifiserer og vurderer risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og regnskapspåstandsnivå. Revisor:
    - identifiserer risikoer ved å vurdere foretaket og dets omgivelser, herunder relevante kontroller, og ved å vurdere transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger i årsregnskapet,
    - knytter de identifiserte risikoene til det som kan gå galt på regnskapspåstandsnivå, og
    - vurderer risikoenes betydning og sannsynlighet.Denne delen av standarden krever også at revisor fastslår om noen av de vurderte risikoene er særskilte risikoer som krever spesiell revisjonsmessig vurdering eller risikoer der

substanskontroller alene ikke gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Revisor er pliktig til å evaluere utformingen av foretakets kontroller, herunder relevante kontrollaktiviteter, for disse risikoene og fastslå om de er iverksatt.

- *Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og ledelsen.* Denne delen av standarden tar for seg forhold knyttet til intern kontroll, som revisor kommuniserer til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og til ledelsen.
  - *Dokumentasjon.* Denne delen av standarden fastsetter relaterte dokumentasjonskrav.
4. Det å opparbeide en forståelse av foretaket og dets omgivelser er et viktig aspekt ved utførelsen av et revisjonsoppdrag i samsvar med RS-er. Denne forståelsen utgjør en referanseramme for revisors planlegging av revisjonen, anvendelsen av profesjonelt skjønn ved vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og revisors håndtering av disse risikoene under utførelsen av revisjonen. For eksempel:
- Fastsettelse av vesentlighet og regelmessig vurdering av om denne fastsettelsen fortsatt er hensiktsmessig gjennom hele revisjonen.
  - Vurdering av om valg og anvendelse av regnskapspolicy er hensiktsmessig og om tilleggsopplysningene i årsregnskapet er tilstrekkelige.
  - Identifisering av områder der spesiell revisjonsmessig vurdering kan være nødvendig, for eksempel ved transaksjoner mellom nærstående parter, hvorvidt ledelsens anvendelse av fortsatt drift-forutsetningen er hensiktsmessig eller ved vurdering av det forretningsmessige formålet med transaksjoner.
  - Etablere forventninger til bruk ved utførelse av analytiske kontrollhandlinger.
  - Utforming og utførelse av videre revisjonshandlinger for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå.
  - Vurdering av om innhentet revisjonsbevis er tilstrekkelig og hensiktsmessig, for eksempel hensiktsmessigheten av forutsetninger og av muntlige og skriftlige uttalelser fra ledelsen.
5. Revisor anvender profesjonelt skjønn for å fastsette i hvilket omfang det er nødvendig å forstå foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll. Revisors primære vurdering er om den opparbeidede forståelsen er tilstrekkelig til å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og for å kunne utforme og utføre videre revisjonshandlinger. Den generelle forståelsen som kreves av revisor ved utførelse av revisjonen er på et lavere nivå enn den som kreves av ledelsen for å lede bedriften.

## Risikovurderingshandlinger og kilder til informasjon om foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll

6. Opparbeidelse av en forståelse for foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, er en løpende, dynamisk prosess som består av innhenting, oppdatering og analyse av informasjon gjennom hele revisjonsoppdraget. Som beskrevet i RS 500, omtales revisjonshandlinger som har til formål å opparbeide seg forståelse som «risikovurderingshandlinger», ettersom deler av den informasjonen som innhentes ved å utføre disse handlingene kan brukes av revisor som revisjonsbevis for å underbygge vurderinger av risikoene for vesentlig feilinformasjon. I tillegg kan revisor under utførelsen av risikovurderingshandlinger, innhente revisjonsbevis for transaksjonsklasser,

kontosaldoer eller tilleggsopplysninger og relaterte regnskapspåstander samt for kontrollenes effektivitet, selv om disse revisjonshandlingene ikke spesifikt var planlagt som substanskontroller eller test av kontroller. Revisor kan også velge å utføre substanskontroller eller tester av kontroller samtidig med risikovurderingshandlinger der dette er hensiktsmessig.

### Risikovurderingshandlinger

7. **Revisor må utføre følgende risikovurderingshandlinger for å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll:**

- (a) **forespørslar til ledelsen og andre i foretaket**
- (b) **analytiske kontrollhandlinger**
- (c) **observasjon og inspeksjon.**

Revisor er ikke pliktig til å utføre alle risikovurderingshandlingene som er beskrevet ovenfor for hvert enkelt aspekt av forståelsen beskrevet under punkt 20. Alle risikovurderingshandlingene utføres imidlertid av revisor i løpet av opparbeidelsen av den nødvendige forståelsen.

8. I tillegg utfører revisor andre revisjonshandlinger der den innhentede informasjonen kan bidra til å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon. Revisor kan for eksempel overveie å rette forespørslar til foretakets eksterne juridiske rådgivere eller til verdsettelsesekspertar som foretaket har brukt. Gjennomgåelse av informasjon innhentet fra eksterne kilder, som for eksempel rapporter fra analytikere, banker eller kredittopplysningsbyråer, handelstidsskrifter og økonomiske tidsskrifter, publikasjoner fra tilsynsmyndigheter eller økonomiske publikasjoner kan også være nyttige for å opparbeide seg informasjon om foretaket.
9. Selv om store delar av den informasjonen som revisor innhenter gjennom forespørslar også kan innhentes fra ledelsen og de som er ansvarlige for den økonomiske rapporteringen, kan forespørslar rettet til andre i foretaket, for eksempel produksjons- og internrevisjonspersonale og andre medarbeidare på ulike ansvarsnivåer, være nyttige for å gi revisor et annet perspektiv ved identifisering av risikoer for vesentlig feilinformasjon. Ved utvelgelsen av andre medarbeidare i foretaket som forespørslar kan rettes til og ved fastsettelsen av omfanget av disse forespørslene, vurderer revisor hvilken informasjon som kan bidra til å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon. For eksempel:
- Forespørslar rettet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll kan hjelpe revisor med å forstå miljøet rundt utarbeidelsen av årsregnskapet.
  - Forespørslar rettet til internrevisjonspersonale kan være knyttet til deres aktiviteter i forbindelse med utforming av foretakets interne kontroll, hvorvidt den interne kontrollen fungerer effektivt og hvorvidt ledelsen har håndtert eventuelle funn fra disse aktivitetene tilfredsstillende.
  - Forespørslar rettet til medarbeidare som er involvert i initiering, behandling eller registrering av komplekse eller uvanlige transaksjoner kan hjelpe revisor med å vurdere om valg og anvendelse av en bestemt regnskapspolicyer er hensiktsmessig.
  - Forespørslar rettet til interne juridiske rådgivere kan være knyttet til rettstvister, overholdelse av lover og forskrifter, kjennskap til misligheter eller mistanke om misligheter som berører foretaket, garantier, forpliktelser i forbindelse med

- serviceavtaler, samarbeid (for eksempel felleskontrollert virksomhet) med forretningspartnere og betydningen av kontraktsvilkår.
- Forespørsler rettet til markedsførings- eller salgspersonale kan være knyttet til endringer i foretakets markedsføringsstrategier, salgstrender eller kontraktsmessige forhold med kunder.
10. Analytiske kontrollhandlinger kan være nyttige for å identifisere uvanlige transaksjoner eller hendelser samt beløp, forholdstall og trender som kan indikere at det foreligger forhold som har konsekvenser for årsregnskapet og revisjonen. Ved utførelsen av analytiske kontrollhandlinger som risikovurderingshandlinger, utvikler revisor forventninger vedrørende mulige sammenhenger som med rimelighet kan forventes å eksistere. Når sammenligninger av disse forventningene med registrerte beløp eller forholdstall basert på registrerte beløp gir uvanlige eller uventede sammenhenger, tar revisor disse resultatene i betraktning ved identifisering av risikoer for vesentlig feilinformasjon. Når disse analytiske kontrollhandlingene anvender data som er innsamlet på et overordnet nivå (noe som ofte er tilfellet), gir resultatene av disse analytiske kontrollhandlingene imidlertid kun en generell, første indikasjon på om det foreligger vesentlig feilinformasjon. Følgelig vurderer revisor resultatene av disse analytiske kontrollhandlingene sammen med annen innhentet informasjon ved identifisering av risikoer for vesentlig feilinformasjon. Se RS 520 «Analytiske kontrollhandlinger» for ytterligere veiledning om anvendelse av analytiske kontrollhandlinger.
11. Observasjon og inspeksjon kan underbygge forespørsler rettet til ledelsen og andre, og også gi informasjon om foretaket og dets omgivelser. Disse revisjonshandlingene omfatter vanligvis følgende:
- observasjon av foretakets aktiviteter og drift
  - inspeksjon av dokumenter (for eksempel forretningsplaner og -strategier), regnskapsmateriale og håndbøker for internkontroll
  - lesing av rapporter utarbeidet av ledelsen (for eksempel kvartalsrapporter og delårsregnskap) og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll (for eksempel referater fra styremøter)
  - besøk ved foretakets lokaler og anlegg
  - etterprøving av transaksjoner som er relevante for økonomisk rapportering gjennom informasjonssystemet (vugge til grav-test).
12. **Når revisor har til hensikt å anvende informasjon om foretaket og dets omgivelser som er innhentet i tidligere perioder, må revisor fastslå om det har skjedd endringer som kan påvirke denne informasjonens relevans for den aktuelle revisjonen.** Ved løpende revisjonsoppdrag påvirker revisors tidligere erfaringer med foretaket forståelsen av foretaket. Revisjonshandlinger som ble utført ved tidligere revisjoner gir for eksempel vanligvis revisjonsbevis om foretakets organisasjonsstruktur, drift og kontroller, samt informasjon om tidligere feilinformasjon og hvorvidt den ble korrigert i rett tid, som hjelper revisor med å vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon ved den aktuelle revisjonen. Denne informasjonen kan imidlertid ha blitt irrelevant på grunn av endringer innen foretaket eller i dets omgivelser. Revisor foretar forespørsler og utfører andre hensiktsmessige revisjonshandlinger, som for eksempel vugge til grav-tester av systemer, for å fastslå om det har skjedd endringer som kan påvirke denne informasjonens relevans.

13. Der det er relevant for revisjonen, vurderer revisor også annen informasjon, for eksempel informasjon innhentet i forbindelse med vurderingen av om revisor skal påta seg eller fortsette et oppdrag eller, der det er hensiktsmessig, erfaringer fra andre oppdrag utført for foretaket, for eksempel begrenset revisjon av delårsregnskaper.

### Diskusjoner i revisjonsteamet

14. **Medlemmene av revisjonsteamet må diskutere i hvilken grad foretakets årsregnskap er eksponert for vesentlig feilinformasjon.**
15. Formålet med denne diskusjonen er å gi medlemmene av revisjonsteamet en bedre forståelse av muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet som skyldes misligheter eller feil på de områdene av revisjonen de har fått tildelt, og hvordan resultatene av revisjonshandlingene de utfører kan påvirke andre sider av revisjonen, herunder beslutninger om type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger.
16. Diskusjonen gir mer erfarne medlemmer av revisjonsteamet, herunder oppdragsansvarlig revisor, mulighet til å dele den innsikt deres kjennskap til foretaket gir, og gjør det mulig for medlemmene av teamet å utveksle informasjon om de forretningsrisikoene<sup>1</sup> foretaket er utsatt for, og om hvordan og på hvilke områder årsregnskapet kan være utsatt for vesentlig feilinformasjon. Som påkrevd i RS 240, legges det særlig vekt på i hvilken grad foretakets årsregnskap er eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Diskusjonen omfatter også anvendelsen av det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering på faktiske forhold og omstendigheter.
17. Det anvendes profesjonelt skjønn for å fastsette hvilke medlemmer av revisjonsteamet som deltar i diskusjonen, hvordan og når den finner sted, og diskusjonens omfang. De sentrale medlemmene av revisjonsteamet deltar vanligvis i diskusjonen, men det er ikke nødvendig at alle medlemmene av teamet har omfattende kunnskaper om alle sider ved revisjonen. Omfanget av diskusjonen påvirkes av medlemmenes funksjoner, erfaring og informasjonsbehov. Ved en revisjon som utføres på flere steder, kan det for eksempel finne sted flere forskjellige diskusjoner som omfatter de sentrale medlemmene av revisjonsteamet på hvert enkelt sted. En annen faktor som må tas i betraktning ved planleggingen av diskusjonene, er om man skal trekke inn eksperter som er tilknyttet revisjonsteamet. Revisor kan for eksempel beslutte at revisjonsteamet trenger en fagperson med spesialkunnskaper innen informasjonsteknologi (IT)<sup>2</sup> eller andre fagområder, og be denne personen om å delta i diskusjonen.
18. Som påkrevd i RS 200, planlegger og utfører revisor revisjonen med en profesjonelt skeptisk holdning. I diskusjonen mellom medlemmene av revisjonsteamet vektlegges nødvendigheten av å opprettholde en profesjonelt skeptisk holdning gjennom hele revisjonsoppdraget for å kunne identifisere informasjon eller andre forhold som tyder på

---

<sup>1</sup> Se punkt 30.

<sup>2</sup> Informasjonsteknologi (IT) omfatter automatiserte metoder for innhenting, behandling, lagring og formidling av informasjon, herunder registreringsutstyr, kommunikasjonssystemer, datasystemer (herunder maskinvare- og programvarekomponenter og data) og annet elektronisk utstyr.

at vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller feil kan foreligge, og nøye følge opp disse indikasjonene.

19. Avhengig av omstendighetene rundt revisjonen, kan det finne sted ytterligere diskusjoner for å fremme den løpende utvekslingen av informasjon mellom medlemmer av revisjonsteamet med hensyn til hvor eksponert foretakets årsregnskap er for vesentlig feilinformasjon. Hensikten er at medlemmer av revisjonsteamet skal kommunisere og dele informasjon som innhentes under revisjonen, som kan påvirke vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller feil, eller revisjonshandlingene som utføres for å håndtere risikoene.

### Forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll

20. Revisors forståelse av foretaket og dets omgivelser består av en forståelse av følgende aspekter:
- (a) bransjemessige, regulatoriske og andre eksterne forhold, herunder det gjeldende regnskapmessige rammeverket
  - (b) foretakets art, herunder foretakets valg og anvendelse av regnskapspolicy
  - (c) mål, strategier og de relaterte forretningsrisikoene som kan føre til vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet
  - (d) måling og gjennomgåelse av foretakets økonomiske resultater
  - (e) intern kontroll.

Vedlegg 1 inneholder eksempler på forhold som revisor kan vurdere for å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser i forbindelse med kategori (a) til (d) ovenfor. Vedlegg 2 inneholder en detaljert forklaring av komponentene i den interne kontrollen.

21. Type, tidspunkt for og omfang av risikovurderingshandlingene avhenger av omstendighetene rundt revisjonsoppdraget, som for eksempel foretakets størrelse og kompleksitet og revisors erfaring med foretaket. I tillegg er det særlig viktig å identifisere vesentlige endringer i noen av de aspektene ved foretaket som er nevnt ovenfor i forhold til tidligere perioder, for å få en tilstrekkelig forståelse av foretaket og derved kunne identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon.

### Bransjemessige, regulatoriske og andre eksterne forhold, herunder det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering

22. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av relevante bransjemessige, regulatoriske og andre eksterne forhold, herunder det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering.** Disse forholdene omfatter bransjeforhold som for eksempel konkurransesituasjonen, leverandør- og kundeforhold og teknologisk utvikling, og de regulatoriske omgivelsene som omfatter blant annet det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering, rettslige og politiske forhold og miljøkrav som berører bransjen og foretaket, samt andre eksterne faktorer, som for eksempel generelle økonomiske forhold. Se RS 250 «Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper» for ytterligere krav knyttet til de lovmessige og andrerammebetingelsene som gjelder for foretaket og bransjen.

23. Bransjen foretaket opererer i kan innebære betydelige risikoer for vesentlig feilinformasjon som følge av virksomhetens art eller graden av regulering. Langsiktige avtaler kan for eksempel omfatte vesentlige estimater av inntekter og kostnader som medfører risiko for vesentlig feilinformasjon. I slike tilfeller vurderer revisor om revisjonsteamet har medlemmer med tilstrekkelig relevant kunnskap og erfaring.
24. Lovmessige og andre krav setter som regel rammene for den økonomiske rapporteringen som ledelsen må forholde seg til ved utarbeidelse av foretakets årsregnskap. I de fleste tilfeller vil det gjeldende rammeverket for regnskapsmessig rapportering være det som gjelder i den jurisdiksjonen der foretaket er registrert eller driver sin virksomhet og der revisor har sitt kontor, og revisor og foretaket vil ha en felles forståelse av dette rammeverket. Det kan i noen tilfeller forekomme at det ikke finnes noe lokalt rammeverk for økonomisk rapportering. I disse tilfellene styres foretakets valg av lokal praksis, bransjepraksis, brukerbehov eller andre faktorer. Det kan for eksempel være at foretakets konkurrenter anvender internasjonale regnskapsstandarder, og at foretaket dermed beslutter at internasjonale regnskapsstandarder også er hensiktsmessige for foretakets økonomiske rapportering. Revisor vurderer om lokale bestemmelser angir bestemte regnskapskrav for den bransjen foretaket opererer i, ettersom årsregnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon i forhold til det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering, hvis ledelsen ikke utarbeider årsregnskapet i samsvar med disse reguleringsene.

#### Foretakets art

25. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av foretakets art.** Et foretaks art refererer seg til foretakets virksomhet, dets eierskap og kontroll, hvilke typer investeringer det foretar og planlegger å foreta, hvordan foretaket er organisert og hvordan det er finansiert. En forståelse av et foretaks art gjør revisor i stand til å forstå de transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger som kan forventes i årsregnskapet.
26. Foretaket kan ha en komplisert struktur med datterselskaper og andre enheter på flere forskjellige steder. I tillegg til vanskelighetene med konsolidering, er det andre forhold med kompliserte strukturer som kan medføre risikoer for vesentlig feilinformasjon, blant annet: fordelingen av goodwill på forretningssegmentene og dens verdiforringelse, hvorvidt investeringer er felleskontrollert virksomhet, datterselskap eller investeringer som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden og hvorvidt foretak med avgrenset formål regnskapsføres på en tilfredsstillende måte.
27. En forståelse av eierskapet og forholdene mellom eiere og andre personer eller enheter er også viktig for å fastslå om transaksjoner mellom nærstående parter er identifisert og regnskapsført på en tilfredsstillende måte. RS 550 «Nærstående parter» gir ytterligere veiledning om revisors vurderinger når det gjelder nærstående parter.
28. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av foretakets valg og anvendelse av regnskapspolicyer og vurdere om de er hensiktsmessige for foretakets virksomhet og i samsvar med det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering og regnskapsprinsippene som anvendes i den aktuelle bransjen.** Forståelsen omfatter de metodene foretaket anvender ved rapportering av vesentlige og uvanlige transaksjoner, virkningen av vesentlige regnskapspolicyer på omstridte eller nye områder der det

mangler offisiell veiledning eller enighet, og endringer i foretakets regnskapspolicy. Revisor identifiserer også regnskapsstandarder og -bestemmelser som er nye for foretaket og vurderer når og hvordan foretaket skal tilpasse seg disse kravene. Når foretaket har foretatt endringer med hensyn til valg eller anvendelse av et vesentlig regnskapsprinsipp, vurderer revisor årsakene til endringen og om den er hensiktsmessig og i samsvar med rammeverket for økonomisk rapportering.

29. Presentasjon av årsregnskap i samsvar med det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering inkluderer tilfredsstillende redegjørelse av vesentlige forhold. Disse forholdene er knyttet til årsregnskapets og de tilhørende notenes form, oppsett og innhold, herunder terminologi, hvor detaljerte opplysningene er, klassifiseringen av poster og grunnlaget for de fremsatte beløpene. Revisor vurderer om foretaket har redegjort for et bestemt forhold på en tilfredsstillende måte i lys av de omstendigheter og faktiske forhold som revisor kjenner til på det aktuelle tidspunktet.

### **Mål, strategier og relaterte forretningsrisikoer**

30. **Revisor skal opparbeide seg en forståelse av foretakets mål, strategier og de relaterte forretningsrisikoene som kan medføre vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet.** Foretaket utfører sin virksomhet innenfor rammene av bransjemessige, regulatoriske og andre interne og eksterne forhold. For å tilpasse seg disse forholdene fastsetter foretakets ledelse eller de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, mål som utgjør de overordnede planene for foretaket. Strategier er de operative handlingene som skal gjennomføres for å oppfylle målene. Forretningsrisikoer er resultat av vesentlige forhold, hendelser, omstendigheter, handlinger eller unnlatelser av å utføre handlinger som kan ha en negativ innvirkning på foretakets evne til å oppfylle sine mål og gjennomføre sine strategier, eller av fastsettelsen av lite hensiktsmessige mål og strategier. I likhet med omgivelsene, er også gjennomføringen av foretakets virksomhet dynamisk, og foretakets mål og strategier endrer seg over tid.
31. Forretningsrisiko favner videre enn risikoen for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet, men omfatter sistnevnte. Forretningsrisiko kan først og fremst oppstå som følge av endringer eller kompleksitet, selv om manglende evne til å identifisere behov for endringer også kan medføre risiko. Endringer kan for eksempel oppstå som følge av utvikling av nye produkter som ikke selger på grunn av for liten etterspørsel til tross for vellykket produktutvikling, eller på grunn av feil som kan føre til erstatningskrav og renommérisiko. En forståelse av forretningsrisikoer øker sannsynligheten for å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon. Revisor er imidlertid ikke pliktig til å identifisere eller vurdere alle forretningsrisikoer.
32. De fleste forretningsrisikoer vil til slutt ha økonomiske konsekvenser og dermed innvirkning på årsregnskapet. Alle forretningsrisikoer medfører imidlertid ikke risiko for vesentlig feilinformasjon. En forretningsrisiko kan ha en umiddelbar innvirkning på risikoen for feilinformasjon for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger på regnskapspåstandsnivå eller på årsregnskapet som helhet. Forretningsrisikoen som følger av en redusert kundebase på grunn av strukturelle endringer i bransjen, kan øke risikoen for feilinformasjon forbundet med verdsettelsen av kundefordringer. Den samme risikoen kan imidlertid også, særlig i kombinasjon med en nedgangskonjunktur, ha en mer langsiktig innvirkning, som revisor tar i betraktning ved vurdering av om forutsetningen

om fortsatt drift er hensiktsmessig. Revisors vurdering av om en forretningsrisiko kan medføre vesentlig feilinformasjon, foretas derfor i lys av foretakets omgivelser. Eksempler på forhold og hendelser som kan tyde på risikoer for vesentlig feilinformasjon er gitt i vedlegg 3.

33. Vanligvis identifiserer ledelsen forretningsrisikoer og utarbeider tiltak for å håndtere dem. En slik risikovurderingsprosess er en del av den interne kontrollen og omtales under punkt 76 til 79.
34. Mindre foretak fastsetter som oftest ikke sine mål og strategier, eller styrer de relaterte forretningsrisikoene, ved hjelp av formelle planer eller prosesser. I mange tilfeller finnes det ikke noen dokumentasjon av disse forholdene. I disse foretakene opparbeider revisor seg vanligvis forståelse gjennom forespørsler rettet til ledelsen og ved observasjon av hvordan foretaket håndterer disse forholdene.

### **Måling og gjennomgåelse av foretakets økonomiske resultater**

35. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av hvordan måling og gjennomgåelse av foretakets økonomiske resultater utføres.** Resultatmålinger og gjennomgåelsen av dem indikerer overfor revisor hvilke aspekter ved foretakets resultater som ledelsen og andre anser som viktige. Resultatmålinger, eksterne som interne, legger press på foretaket, som i sin tur kan gi ledelsen et incitament til å pynte på foretakets resultater eller gi feilaktig informasjon i årsregnskapet. Det å opparbeide seg en forståelse av foretakets resultatmålinger vil være til hjelp for revisor ved vurderinger av om dette presset medfører handlinger fra ledelsens side som kan ha økt risikoene for vesentlig feilinformasjon.
36. Ledelsens måling og gjennomgåelse av foretakets økonomiske resultater må holdes atskilt fra overvåkingen av kontroller (omhandlet som en del av den interne kontrollen under punkt 96–99), selv om formålene kan overlappe. Overvåking av kontroller fokuserer på hvorvidt den interne kontrollen fungerer effektivt gjennom vurdering av informasjon om kontrollene. Måling og gjennomgåelse av økonomiske resultater er derimot rettet mot hvorvidt resultatene oppfyller målsettingene som er fastsatt av ledelsen (eller tredjeparter), selv om resultatindikatorer noen ganger også gir informasjon som hjelper ledelsen å identifisere svakheter i den interne kontrollen.
37. Internt generert informasjon som ledelsen anvender til dette formålet kan omfatte viktige resultatindikatorer (økonomiske og ikke-økonomiske), budsjetter, avviksanalyser, segmentinformasjon og resultatrapporter fra divisjoner, avdelinger eller andre nivåer, samt sammenligninger av et foretaks resultater med resultatene til konkurrenter. Eksterne parter kan også måle og gjennomgå foretakets økonomiske resultater. Ekstern informasjon, som for eksempel rapporter fra analytikere eller kredittopplysningsbyråer, kan blant annet gi informasjon som er nyttig for revisors forståelse av foretaket og dets omgivelser. Disse rapportene innhentes ofte fra det foretaket som revideres.
38. Interne målinger kan fremheve uventede resultater eller trender som krever at ledelsen rådfører seg med andre for å fastslå deres årsak og iverksette utbedrende tiltak (herunder, i noen tilfeller, avdekking og korrigerende av feilinformasjon i rett tid). Resultatmålinger kan også antyde overfor revisor en risiko for feilinformasjon i opplysninger tilknyttet

årsregnskapet. Resultatmålinger kan for eksempel tyde på at et foretak har en uvanlig rask vekst eller uvanlig høy lønnsomhet sammenlignet med andre foretak i samme bransje. Disse opplysningene, særlig kombinert med andre faktorer, som for eksempel prestasjonsbasert bonus eller incentivvederlag, kan tyde på en mulig risiko for manglende objektivitet hos ledelsen ved utarbeidelsen av årsregnskapet.

39. Store deler av den informasjonen som anvendes ved resultatmåling kan være generert av foretakets informasjonssystem. Dersom ledelsen antar at de data som anvendes ved gjennomgåelsen av foretakets resultater er nøyaktige, uten å ha noe grunnlag for denne antakelsen, kan det være feil i informasjonen som kan føre til at ledelsen trekker uriktige konklusjoner om resultatene. Når revisor har til hensikt å benytte resultatmålinger i revisjonen (for eksempel til analytiske kontrollhandlinger), vurderer revisor om informasjonen knyttet til ledelsens gjennomgåelse av foretakets resultater utgjør et pålitelig grunnlag og om den er nøyaktig nok til dette formålet. Ved bruk av resultatmålinger vurderer revisor om de er nøyaktige nok til å avdekke vesentlig feilinformasjon.
40. Mindre foretak har vanligvis ingen formelle rutiner for måling og gjennomgåelse av foretakets økonomiske resultater. Ledelsen støtter seg allikevel ofte til bestemte nøkkelindikatorer som kunnskap om og erfaring med virksomheten tyder på er pålitelige, som grunnlag for vurderingen av økonomiske resultater og iverksetting av utbedrende tiltak.

### **Intern kontroll**

41. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen.** Revisor bruker forståelsen av den interne kontrollen til å identifisere typer av mulig feilinformasjon, til å vurdere faktorer som påvirker risikoene for vesentlig feilinformasjon og til å utforme type, tidspunkt for utførelse og omfang av de videre revisjonshandlingene. Intern kontroll som er relevant for revisjonen omhandles under punkt 47–53 nedenfor. I tillegg omhandles forståelsens omfang under punkt 54–56 nedenfor.
42. Intern kontroll er den prosessen som er utformet og som gjennomføres av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og av andre medarbeidere, for å gi rimelig sikkerhet for at foretaket når sine mål med hensyn til pålitelig økonomisk rapportering, effektiv drift, og for at gjeldende lover og forskrifter blir overholdt. Derav følger at intern kontroll blir utformet og implementert for å håndtere identifiserte forretningsrisikoer som truer oppfyllelsen av disse målsettingene.
43. Intern kontroll, som beskrevet i denne RS-en, består av følgende komponenter:
  - (a) kontrollmiljøet
  - (b) foretakets risikovurderingsprosess
  - (c) informasjonssystemet, herunder tilknyttede forretningsprosesser som er relevante for økonomisk rapportering, og kommunikasjon
  - (d) kontrollaktiviteter
  - (e) overvåking av kontroller.

Vedlegg 2 inneholder en detaljert beskrivelse av komponentene i den interne kontrollen.

44. Inndelingen av den interne kontrollen i fem komponenter utgjør et nyttig rammeverk for revisorer ved vurdering av hvordan ulike sider av et foretaks interne kontroll kan påvirke revisjonen. Inndelingen gjenspeiler ikke nødvendigvis hvordan et foretak vurderer og gjennomfører den interne kontrollen. Revisors primære vurdering er hvorvidt og hvordan en bestemt kontroll forebygger eller avdekker og korrigerer vesentlig feilinformasjon i transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger og deres relaterte regnskapspåstander, og ikke hvordan kontrollen skal klassifiseres i forhold til de enkelte komponentene. Følgelig kan revisorer anvende andre terminologier eller rammeverk for å beskrive de ulike aspektene ved den interne kontrollen og deres innvirkning på revisjonen enn de som anvendes i denne RS-en, forutsatt at alle komponentene som beskrives i denne RS-en, blir vurdert.
45. Måten den interne kontrollen utformes og implementeres på avhenger av foretakets størrelse og kompleksitet. Spesielt kan mindre foretak anvende mindre formaliserte metoder og enklere prosesser og rutiner for å oppfylle sine mål. Mindre foretak der ledelsen tar aktivt del i utarbeidelsen av årsregnskapet, har for eksempel ofte ingen omfattende beskrivelser av regnskapsrutiner eller noen detaljert skriftlig fastsatt regnskapspolicy. For noen foretak, særlig i svært små foretak, kan eier-leder<sup>3</sup> ivareta funksjoner som i et større foretak ville vært ansett å høre inn under intern kontrollkomponentene. I mindre foretak kan derfor komponentene i den interne kontrollen ikke skilles klart fra hverandre.
46. I denne RS-en omfatter begrepet «intern kontroll» alle de fem komponentene i den interne kontrollen som er beskrevet ovenfor. Videre viser begrepet «kontroller» til en eller flere av komponentene eller et hvilket som helst aspekt av dem.

#### ***Kontroller som er relevante for revisjonen***

47. Det er en direkte sammenheng mellom et foretaks mål og de kontrollene det iverksetter for å gi rimelig sikkerhet for oppfyllelsen av disse målsettingene. Foretakets mål, og dermed kontroller, er knyttet til økonomisk rapportering, drift og overholdelse av lover og forskrifter. Det er imidlertid ikke alle mål og kontroller som er relevante for revisors risikovurdering.
48. Vanligvis er de kontrollene som er relevante for revisjonen, forbundet med foretakets målsetting om utarbeidelse av årsregnskap for eksterne formål som gir et rettviseende bilde i samsvar med det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering, og med håndteringen av risiko som kan medføre vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet. Hvorvidt en kontroll, alene eller sammen med andre, er relevant ved revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon, og utforming og utførelse av videre revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko, avgjøres av revisor ved anvendelse av profesjonelt skjønn under hensyn til kravene i denne RS-en. Ved anvendelse av slikt skjønn, vurderer revisor omstendighetene, den aktuelle komponenten og forhold som nevnt nedenfor:
- revisors vesentlighetsvurdering
  - foretakets størrelse

---

<sup>3</sup> I denne RS-en viser begrepet «eier-leder» til foretakseiere som tar del i den daglige driften av foretaket.

- virksomhetens art, herunder karakteristiske trekk ved foretakets organisering og eierskap
  - forretningsdriftens diversitet og kompleksitet
  - aktuelle lovmessige og andre krav
  - sammensetningen og kompleksiteten av de systemene som er en del av foretakets interne kontroll, herunder bruk av serviceorganisasjoner.
49. Kontroll av hvorvidt informasjonen som genereres av foretaket er fullstendig og nøyaktig, kan også være relevant for revisjonen hvis revisor har til hensikt å anvende informasjonen ved utformingen og utførelsen av videre revisjonshandlinger. Revisors tidligere erfaringer med foretaket og informasjonen som er innhentet for å opparbeide en forståelse av foretaket og dets omgivelser, samt i løpet av revisjonen, hjelper revisor med å identifisere kontroller som er relevante for revisjonen. Selv om den interne kontrollen gjelder hele foretaket eller noen av foretakets driftsenheter eller forretningsprosesser, er det ikke sikkert at en forståelse av den interne kontrollen for hver enkelt av foretakets driftsenheter og forretningsprosesser er relevant for revisjonen.
50. Kontroller knyttet til mål for drift og overholdelse av lover og forskrifter kan imidlertid være relevante for en revisjon hvis de er forbundet med data som revisor vurderer eller anvender ved utførelsen av revisjonshandlinger. Kontroller som er forbundet med ikke-økonomiske data som revisor anvender ved analytiske kontrollhandlinger, som for eksempel produksjonsstatistikk, eller kontroller som er forbundet med avdekking av manglende samsvar med lover og forskrifter som kan ha en direkte og vesentlig innvirkning på årsregnskapet, som for eksempel kontroll av samsvar med skattelovgivning og forskrifter som anvendes for å fastsette skatteavsetninger, kan også være relevante for en revisjon.
51. Et foretak har vanligvis kontroller knyttet til mål som ikke er relevante for en revisjon, og som det derfor ikke er nødvendig å ta i betraktning. Et foretak kan for eksempel støtte seg til et avansert system med automatiserte kontrollfunksjoner for å sikre effektiv drift (for eksempel et flyselskaps automatiserte kontrollsystem for å sikre overholdelse av tidtabellene), men disse kontrollene vil vanligvis ikke være relevante for revisjonen.
52. Den interne kontrollen for å sikre eiendeler mot uautorisert kjøp, bruk eller salg, kan omfatte kontroller knyttet til mål for økonomisk rapportering og drift. Når revisor skal opparbeide seg en forståelse av de enkelte komponentene i den interne kontrollen, begrenses vurderingen av sikringstiltak vanligvis til slike tiltak som er relevante for den økonomiske rapporteringens pålitelighet. Bruk av tilgangskontroll, som passord, som begrenser tilgangen til data og programmer som behandler kontantutbetalinger, kan være relevant for en revisjon. Kontroller som forhindrer unødig stort forbruk av materialer i produksjonen, er derimot vanligvis ikke relevante for en revisjon.
53. Kontroller som er relevante for revisjonen kan forekomme i enhver av komponentene i den interne kontrollen, og en videre drøftelse av kontroller som er relevante for revisjonen er tatt inn under beskrivelsen av hver enkelt komponent nedenfor. I tillegg omhandler punkt 113 og 115 bestemte risikoer der revisor plikter å evaluere utformingen av foretakets kontroller for disse risikoene og fastslå hvorvidt de er iverksatt.

***Omfanget av forståelsen av den interne kontrollen***

54. Opparbeidelse av en forståelse av den interne kontrollen omfatter en vurdering av utformingen av en kontroll og fastsettelse av hvorvidt den er iverksatt. Vurdering av utformingen av en kontroll omfatter en overveielse av hvorvidt kontrollen, alene eller sammen med andre, er i stand til effektivt å forebygge eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon. Ytterligere forklaringer gis i omtalen av hver enkelt komponent i den interne kontrollen nedenfor. Iverksettelse av en kontroll innebærer at kontrollen eksisterer og at foretaket bruker den. Revisor vurderer utformingen av en kontroll før revisor beslutter hvorvidt det skal vurderes om kontrollen er iverksatt. En u hensiktsmessig utformet kontroll kan utgjøre en vesentlig svakhet<sup>4</sup> i foretakets interne kontroll, og revisor vurderer hvorvidt dette skal kommuniseres til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll som påkrevd i punkt 120.
55. Risikovurderingshandlinger for å innhente revisjonsbevis for utformingen og iverksettingen av relevante kontroller kan omfatte forespørsler til medarbeidere i foretaket, observasjon av gjennomføringen av bestemte kontroller, inspeksjon av dokumenter og rapporter og sporing av transaksjoner som er relevante for økonomisk rapportering gjennom informasjonssystemet. Forespørsler alene er ikke tilstrekkelig til å evaluere utformingen av en kontroll som er relevant for en revisjon og for å fastslå hvorvidt den er iverksatt.
56. Opparbeidelse av en forståelse av et foretaks kontroller utgjør ikke en tilstrekkelig test av kontrollenes effektivitet, med mindre det finnes en form for automatisering som sørger for en ensartet gjennomføring av kontrollene (manuelle og automatiserte elementer i den interne kontrollen som er relevante for revisjonen er beskrevet nedenfor). Innhenting av revisjonsbevis for iverksettingen av en kontroll som styres manuelt på et gitt tidspunkt, gir for eksempel ikke revisjonsbevis for kontrollens effektivitet på andre tidspunkter i den perioden som revideres. IT gjør imidlertid et foretak i stand til å behandle store mengder data på en ensartet måte og forbedrer foretakets muligheter til å overvåke hvorvidt kontrollaktiviteter fungerer effektivt og til å oppnå en effektiv arbeidsdeling ved å innføre sikkerhetskontroller i programmer, databaser og operativsystemer. På grunn av IT-behandlingens iboende ensartethet, kan utførelse av revisjonshandlinger for å fastslå hvorvidt en automatisert kontroll er iverksatt, utgjøre en test av hvorvidt denne kontrollen fungerer effektivt, avhengig av revisors vurdering og testing av kontroller, for eksempel kontroll over programendringer. Testing av hvorvidt kontroller fungerer effektivt, er beskrevet nærmere i RS 330.

***Karakteristiske trekk ved manuelle og automatiserte elementer i den interne kontrollen som er relevante for revisors risikovurdering***

57. De fleste foretak anvender IT-systemer til regnskaps- og driftsformål. Selv ved omfattende bruk av IT, vil systemene imidlertid ha manuelle elementer. Andelen av manuelle og automatiserte elementer varierer. I noen tilfeller, særlig i små, mindre komplekse foretak, vil systemene hovedsakelig være manuelle. I andre tilfeller kan graden av automatisering variere fra nesten fullt ut automatiserte systemer med kun få tilknyttede manuelle elementer, til andre innen samme foretak, som hovedsakelig er manuelle. Som

---

<sup>4</sup> En vesentlig svakhet i den interne kontrollen er en svakhet som kan ha en vesentlig innvirkning på årsregnskapet.

en følge av dette er det sannsynlig at et foretaks interne kontrollsystem består av både manuelle og automatiserte elementer, hvis karakteristiske trekk er relevante for revisors risikovurdering og videre revisjonshandlinger basert på den.

58. Anvendelsen av manuelle eller automatiserte elementer i den interne kontrollen påvirker hvordan transaksjoner initieres, registreres, behandles og rapporteres.<sup>5</sup> Kontroller i et manuelt system kan dreie seg om godkjenninger og gjennomgørelser av aktiviteter, så vel som avstemminger og oppfølging av avstemmingsposter. Alternativt kan foretaket anvende automatiserte rutiner for å initiere, registrere, behandle og rapportere transaksjoner, og regnskapsmateriale i elektronisk form vil da erstatte papirdokumenter som innkjøpsordrer, fakturaer, fraktdokumenter og tilknyttede regnskapsregistre. Kontroller i IT-systemer består av en kombinasjon av automatiserte kontroller (for eksempel kontroller som er innebygd i dataprogrammer) og manuelle kontroller. Manuelle kontroller kan være uavhengige av IT, anvende informasjon som genereres av IT eller være begrenset til overvåking av om IT og automatiserte kontroller fungerer effektivt, og til håndtering av avvik. Når IT anvendes for å initiere, registrere, behandle og rapportere transaksjoner eller andre økonomiske data som skal inkluderes i årsregnskapet, kan systemene og programmene omfatte kontroller som er relatert til de tilhørende regnskapspåstandene for vesentlige kontoer eller være avgjørende for hvorvidt manuelle kontroller som er avhengige av IT fungerer effektivt. Et foretaks sammensetning av manuelle og automatiserte kontroller avhenger av hvordan foretaket bruker IT og hvor kompleks bruken av IT er.
59. Generelt innebærer IT effektivitetsfordeler for et foretaks interne kontroll, ettersom den gjør det mulig for foretaket å:
- anvende fastlagte forretningsregler på en ensartet måte og utføre komplekse beregninger ved behandling av store mengder transaksjoner eller data.,
  - forbedre informasjonens aktualitet, tilgjengelighet og nøyaktighet,
  - forenkle videre analyse av informasjon,
  - forbedre muligheten til å overvåke hvorvidt foretakets aktiviteter, retningslinjer og rutiner fungerer effektivt,
  - redusere risikoen for at kontroller omgås, og
  - forbedre muligheten til å oppnå en effektiv arbeidsdeling ved å innføre sikkerhetskontroller i programmer, databaser og operativsystemer.
60. IT innebærer også bestemte risikoer for et foretaks interne kontroll, blant annet følgende:
- At det bygges på systemer eller programmer som behandler data unøyaktig, behandler unøyaktige data eller begge deler.
  - Uautorisert tilgang til data som kan føre til ødeleggelse av eller urettmessige endringer av data, herunder registrering av uautoriserte eller ikke-eksisterende transaksjoner, eller unøyaktig registrering av transaksjoner. Særlige risikoer kan oppstå når flere brukere har tilgang til en felles database.
  - Mulighet for at IT-medarbeidere får tilgangsprivilegier ut over de som er nødvendige for å utføre de oppgavene de er blitt tildelt, noe som bryter ned arbeidsdelingen.

---

<sup>5</sup> Punkt 9 i vedlegg 2 definerer betydningen av begrepene initiering, registrering, behandling og rapportering i denne RS-en.

- Uautoriserte endringer av faste data.
  - Uautoriserte endringer i systemer eller programmer.
  - Unnlatelse av å foreta nødvendige endringer i systemer eller programmer.
  - Urettmessige manuelle inngrep.
  - Mulig tap av data eller manglende tilgang til nødvendige data.
61. Manuelle sider av systemer kan være mer hensiktsmessige der skjønn er påkrevd, for eksempel under følgende omstendigheter:
- Ved store eller uvanlige transaksjoner eller ved transaksjoner som kun utføres én gang.
  - Omstendigheter der det er vanskelig å definere, forvente eller forutsi feil.
  - Ved skiftende omstendigheter som krever kontroll ut over eksisterende automatiserte kontroller.
  - Ved overvåking av hvorvidt automatiserte kontroller fungerer effektivt.
62. Manuelle kontroller utføres av mennesker og innebærer derfor bestemte risikoer for foretakets interne kontroll. Manuelle kontroller kan være mindre pålitelige enn automatiserte kontroller, ettersom de enklere kan omgås, ignoreres eller overstyres og de er også mer utsatt for enkle feil. Det kan derfor ikke antas at anvendelsen av manuelle kontroller er ensartet. Manuelle systemer kan være lite hensiktsmessige under følgende omstendigheter:
- Hyppig forekommende transaksjoner, stort transaksjonsvolum eller situasjoner der feil som kan forventes eller forutsies, kan forebygges eller avdekkes av automatiserte kontrollparametere.
  - Kontrollaktiviteter der måten kontrollen skal utføres på kan utformes og automatiseres på en hensiktsmessig måte.
63. Omfanget og arten av risikoene for den interne kontrollen varierer avhengig av informasjonssystemets art og karakteristiske trekk. Ved opparbeidelse av en forståelse av den interne kontrollen, vurderer revisor derfor hvorvidt foretaket har reagert tilfredsstillende på de risikoene som følger av bruken av IT- eller manuelle systemer ved å innføre effektive kontroller.

### ***Begrensninger i den interne kontrollen***

64. Intern kontroll, uansett hvor godt den er utformet eller blir gjennomført, kan bare gi foretaket rimelig sikkerhet med hensyn til oppfyllelsen av foretakets mål for økonomisk rapportering. Sannsynligheten for oppfyllelse påvirkes av iboende begrensninger i den interne kontrollen. Disse omfatter det faktum at menneskelig skjønn ved beslutningstaking kan være mangelfull og at feil i den interne kontrollen kan forekomme på grunn av menneskelig svikt, som for eksempel enkle feil. Hvis for eksempel et foretaks IT-personale ikke fullt ut forstår hvordan et ordresystem behandler salgstransaksjoner, kan de feilaktig utforme endringer i systemet for å behandle salg for et nytt produktsortiment. På den annen side kan slike endringer være riktig utformet, men misforstås av dem som oversetter utformingen til programspråk. Feil kan også forekomme ved bruk av IT-generert informasjon. Automatiserte kontroller kan for eksempel være utformet for å rapportere transaksjoner over et bestemt beløp til ledelsen for gjennomgåelse, men det kan være at personer som er ansvarlige for å utføre

gjennomgåelsen ikke forstår hensikten med disse rapportene og dermed unnlater å gjennomgå dem eller undersøke uvanlige elementer.

65. I tillegg kan kontroller omgås gjennom fordekt samarbeid mellom to eller flere personer eller av urettmessig overstyring av den interne kontrollen på ledelsesnivå. Ledelsen kan for eksempel inngå sideavtaler med kunder som endrer vilkårene i foretakets standard salgsavtaler, noe som kan føre til uriktig inntektsføring. Også programmerte kontroller som er utformet for å identifisere og rapportere transaksjoner som overskrider angitte kredittgrenser, kan overstyres eller deaktiveres.
66. Mindre foretak har ofte færre medarbeidere, noe som kan begrense muligheten for tilfredsstillende arbeidsdeling. Det kan imidlertid være hensiktsmessig selv i et meget lite foretak å innføre en viss grad av arbeidsdeling eller andre former for enkle, men effektive kontroller på viktige områder. Muligheten for eier-leders overstyring av kontrollene avhenger i stor grad av kontrollmiljøet og særlig eier-leders holdning til viktigheten av intern kontroll.

### ***Kontrollmiljø***

67. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av kontrollmiljøet.** Kontrollmiljøet omfatter styrings- og kontrollfunksjoner, samt holdningene, bevisstheten og handlingene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll vedrørende foretakets interne kontroll og dens viktighet i foretaket. Kontrollmiljøet setter tonen i en organisasjon og påvirker medarbeidernes bevissthet med hensyn til kontroll. Det danner grunnlaget for effektiv intern kontroll ved å fremme disiplin og struktur.
68. Det primære ansvaret for forebygging og avdekking av misligheter og feil ligger både hos dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og hos ledelsen i et foretak. Gjennom en vurdering av utformingen av kontrollmiljøet og konstateringen av hvorvidt det er iverksatt, forstår revisor hvordan ledelsen i samråd med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll har utformet og opprettholdt en kultur som fremmer ærlighet og etisk atferd, og opprettet hensiktsmessige kontroller for å forebygge og avdekke misligheter og feil i foretaket.
69. Ved vurdering av utformingen av foretakets kontrollmiljø, vurderer revisor følgende elementer og hvordan de er integrert i foretakets prosesser:
  - (a) Kommunikasjon og håndhevelse av integritet og etiske verdier – avgjørende elementer som påvirker hvor effektivt utformingen, administrasjonen og overvåkingen av kontroller fungerer.
  - (b) Krav til kompetanse – ledelsens vurdering av kompetansenivåene for bestemte oppgaver og hvordan disse nivåene samsvarer med nødvendige ferdigheter og kunnskaper.
  - (c) Deltagelsen til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll – deres uavhengighet fra ledelsen, erfaring og stilling, i hvilken grad de tar del i og evaluerer aktiviteter, informasjonen de mottar, i hvilken grad vanskelige spørsmål tas opp med ledelsen og i hvilken grad de følges opp, og deres samarbeid med interne og eksterne revisorer.
  - (d) Ledelsens filosofi og lederstil – ledelsens tilnæringsmåte med hensyn til å ta og håndtere forretningsrisikoer, og ledelsens holdninger og handlinger når det gjelder

- økonomisk rapportering, informasjonsbehandling og regnskapsfunksjoner og -medarbeidere.
- (e) Organisasjonsstruktur – rammebetingelsene for et foretaks planlegging, gjennomføring, kontroll og evaluering av aktiviteter for å oppfylle sine mål.
  - (f) Tildeling av myndighet og ansvar – hvordan myndighet og ansvar for driftsaktiviteter tildeles og hvordan rapporteringsforhold og godkjenningshierarkier opprettes.
  - (g) Personalpolitikk og -rutiner – tiltak for rekruttering, orientering, opplæring, vurdering, rettleiding, veiledning, forfremmelser, kompensasjon og korreksjon.
70. Ved opparbeidelse av en forståelse av elementene i kontrollmiljøet, vurderer revisor også hvorvidt de er iverksatt. Vanligvis innhenter revisor relevante revisjonsbevis gjennom en kombinasjon av forespørsler og andre risikovurderingshandlinger, for eksempel bekreftende revisjonshandlinger som observasjon eller inspeksjon av dokumenter. Revisor kan for eksempel gjennom forespørsler rettet til ledelsen og medarbeidere opparbeide seg en forståelse av hvordan ledelsen kommuniserer sitt syn på ansvarlig forretningspraksis og etisk atferd. Revisor fastslår hvorvidt kontroller er iverksatt ved for eksempel å vurdere hvorvidt ledelsen har innført formelle etiske regler og hvorvidt ledelsen opptrer på en måte som underbygger disse reglene, eller om den overser overtredelser av eller godkjenner avvik fra disse reglene.
71. Revisjonsbevis for elementer i kontrollmiljøet foreligger ikke alltid i dokumentform, spesielt ikke i mindre foretak der kommunikasjonen mellom ledelsen og øvrige medarbeidere kan være uformell, men allikevel effektiv. For eksempel kommuniseres ledelsens krav til etiske verdier og kompetanse ofte gjennom atferd og holdninger i styringen av foretaket og ikke gjennom skriftlig fastlagte etiske regler. Følgelig er ledelsens holdninger, bevissthet og handlinger spesielt viktig i utformingen av et lite foretaks kontrollmiljø. Der det ikke finnes andre eiere utøves dessuten funksjonene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ofte av eier-leder.
72. De generelle forpliktelsene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll er fastlagt i «regler for god skikk» og andre krav eller veiledninger utarbeidet for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.<sup>6</sup> Det er én, men ikke den eneste, oppgaven de har som har overordnet ansvar for styring og kontroll, å motvirke press på ledelsen i forbindelse med økonomisk rapportering. Grunnlaget for ledelsens godtgjørelse kan for eksempel sette ledelsen i en presset situasjon på grunn av motstrid mellom kravet til rettvise rapportering og de umiddelbare fordelene ved forbedrede resultater. Når revisor opparbeider sin forståelse av utformingen av kontrollmiljøet, vurderer revisor blant annet styremedlemmenes uavhengighet og deres evne til å evaluere ledelsens handlinger. Revisor vurderer også hvorvidt det finnes en revisjonskomité som har kjennskap til foretakets forretningstransaksjoner og vurderer hvorvidt årsregnskapet gir et rettvise bilde i samsvar med det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering.
73. Kontrollmiljøets art har en generell innvirkning på vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon. Kontroll ved eier-leder kan for eksempel avhjelpe mangel på

---

<sup>6</sup> I Norge er styrets ansvar først og fremst definert i aksjeloven. Det finnes dessuten anbefalinger og uttalelser om styrearbeid utarbeidet av ulike aktører.

arbeidsdeling i et lite foretak, eller et aktivt og uavhengig styre kan påvirke filosofien og lederstilen til den øverste ledelsen i større foretak. Revisors vurdering av utformingen av foretakets kontrollmiljø omfatter en vurdering av hvorvidt de sterke sidene ved elementene i kontrollmiljøet utgjør et tilfredsstillende grunnlag for de andre komponentene i den interne kontrollen, og ikke undergraves av svakheter i kontrollmiljøet. For eksempel kan personalpolitikk og -rutiner rettet mot ansettelse av kompetente medarbeidere innen regnskap og IT ikke nødvendigvis avhjelpe en sterk tendens i den øverste ledelsen til å verdsette inntektene for høyt. Endringer i kontrollmiljøet kan påvirke relevansen av informasjon som er innhentet ved tidligere revisjonsoppdrag. Ledelsens beslutning om å bruke mer ressurser på opplæring og bevisstgjøring med hensyn til økonomisk rapportering kan for eksempel redusere risikoen for feil ved behandling av finansiell informasjon. På den annen side kan ledelsens unnlattelse av å sette av tilstrekkelige ressurser til håndtering av sikkerhetsrisikoer som følge av IT-bruk ha en negativ innvirkning på den interne kontrollen ved å muliggjøre urettmessige endringer i dataprogrammer eller data, eller ved å muliggjøre gjennomføring av uautoriserte transaksjoner.

74. Et tilfredsstillende kontrollmiljø kan være en positiv faktor når revisor vurderer risikoene for vesentlig feilinformasjon som påvirker arten, tidspunktet for utførelsen og omfanget av revisors videre revisjonshandlinger, som beskrevet under punkt 5 i RS 330. Det kan særlig bidra til å redusere risikoen for misligheter, selv om et tilfredsstillende kontrollmiljø ikke utgjør noen garanti mot misligheter. Tilsvarende kan svakheter i kontrollmiljøet undergrave kontrollenes effektivitet og dermed være negative faktorer ved revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon, særlig med hensyn til misligheter.
75. Kontrollmiljøet i seg selv verken forebygger eller avdekker og korrigerer vesentlig feilinformasjon i transaksjonsklasser, kontosaldoer eller i tilleggsopplysninger og tilknyttede regnskapspåstander. Revisor vurderer derfor vanligvis også funksjonen til andre komponenter enn kontrollmiljøet ved vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon, for eksempel overvåkingen av kontroller og hvorvidt bestemte kontrollaktiviteter fungerer effektivt.

#### *Foretakets risikovurderingsprosess*

76. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av foretakets prosess for identifisering av forretningsrisikoer som er relevante for mål for økonomisk rapportering og beslutninger om tiltak for å håndtere disse risikoene, og resultatene av dem.** Prosessen er beskrevet som «foretakets risikovurderingsprosess» og utgjør grunnlaget for ledelsens beslutninger om hvordan risikoene skal håndteres.
77. Ved vurdering av utformingen og iverksettingen av foretakets risikovurderingsprosess, fastslår revisor hvordan ledelsen identifiserer forretningsrisikoer som er relevante for økonomisk rapportering, anslår risikoenes betydning, vurderer sannsynligheten for at de vil forekomme og fastsetter tiltak for å håndtere dem. Hvis foretakets risikovurderingsprosess er hensiktsmessig ut fra omstendighetene, hjelper den revisor til å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon.

78. Revisor forespør om forretningsrisikoer som ledelsen har identifisert og vurderer hvorvidt de kan medføre vesentlig feilinformasjon. Under revisjonen kan revisor identifisere risikoer for feilinformasjon som ledelsen ikke har identifisert. I slike tilfeller vurderer revisor hvorvidt det forelå en underliggende risiko av en type som foretakets risikovurderingsprosess burde ha identifisert, og hvis så er tilfellet, hvorfor prosessen ikke identifiserte risikoen og hvorvidt prosessen er hensiktsmessig ut fra omstendighetene. Hvis revisor som en følge av dette fastslår at det foreligger en vesentlig svakhet i foretakets risikovurderingsprosess, kommuniserer revisor dette videre til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som påkrevd i punkt 120.
79. I mindre foretak kan det være at ledelsen ikke har noen formell risikovurderingsprosess som beskrevet under punkt 76. I disse foretakene drøfter revisor med ledelsen hvordan forretningsrisikoer identifiseres av ledelsen og hvordan de håndteres.

***Informasjonssystemet, herunder tilknyttede forretningsprosesser, som er relevante for økonomisk rapportering, og kommunikasjon***

80. De delene av informasjonssystemet som er relevante for mål for økonomisk rapportering, herunder regnskapssystemet, består av de rutinene og de regnskapsregistre som er opprettet for å initiere, registrere, behandle og rapportere foretakets transaksjoner (samt handlinger og forhold), og for å holde kontroll med tilknyttede eiendeler, forpliktelser og egenkapital.
81. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av de delene av informasjonssystemet, herunder de tilknyttede forretningsprosessene, som er relevante for økonomisk rapportering, herunder følgende områder:**
- **De transaksjonsklassene i foretakets drift som er vesentlige for årsregnskapet.**
  - **De prosedyrene innen både IT-systemer og manuelle systemer som benyttes for å initiere, registrere, behandle og rapportere disse transaksjonene i årsregnskapet.**
  - **De tilknyttede regnskapsregistrene, elektroniske og manuelle, underbyggende informasjon og spesifikke kontoer i årsregnskapet i forbindelse med initiering, registrering, behandling og rapportering av transaksjoner.**
  - **Hvordan informasjonssystemet fanger opp hendelser og forhold ut over transaksjonsklasser som er vesentlige for årsregnskapet.**
  - **Den økonomiske rapporteringsprosessen som anvendes for å utarbeide foretakets årsregnskap, herunder vesentlige regnskapsestimer og tilleggsopplysninger.**
82. Ved opparbeidelse av denne forståelsen vurderer revisor de rutinene som anvendes for å overføre informasjon fra transaksjonsbehandlingssystemer til hovedbok eller systemer for økonomisk rapportering. Revisor forstår også foretakets rutiner for å fange opp informasjon som er relevant for økonomisk rapportering av hendelser og forhold ut over transaksjoner, som for eksempel avskrivning og amortisering av eiendeler og endringer i kundefordringers erholdelighet.
83. Et foretaks informasjonssystem omfatter vanligvis bruk av standardposter som må utføres løpende for å registrere transaksjoner som for eksempel salg, kjøp og utbetalinger

i hovedboken eller for å registrere regnskapsestimater som utføres periodisk av ledelsen, som for eksempel endringer i estimert tap på kundefordringer.

84. Et foretaks system for økonomisk rapportering omfatter også bruk av ikke-standardiserte posterings for å registrere transaksjoner som kun utføres én gang, uvanlige transaksjoner eller justeringer. Eksempler på slike registreringer er konsolideringsjusteringer og registreringer for sammenslåing eller avhendelse av selskaper eller engangsberegninger, som for eksempel verdiforringelse av en eiendel. I manuelle, papirbaserte hovedbokssystemer, kan ikke-standardiserte posterings identifiseres gjennom inspeksjon av regnskapsbøker, journaler og underliggende dokumentasjon. Når automatiserte metoder anvendes for å vedlikeholde hovedboken og utarbeide årsregnskap, kan det imidlertid være at disse registreringene kun finnes i elektronisk form og enklere kan identifiseres ved bruk av IT-baserte revisjonsteknikker.
85. Utarbeidelse av foretakets årsregnskap omfatter rutiner som er utformet for å sikre at de opplysningene som det er påkrevd å oppgi i henhold til det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering samles inn, registreres, behandles, summeres og rapporteres på en tilfredsstillende måte i årsregnskapet.
86. Ved opparbeidelse av en forståelse, vurderer revisor risikoer for vesentlig feilinformasjon forbundet med urettmessig overstyring av kontroll over posterings og kontrollene i forbindelse med ikke-standardiserte posterings. Automatiserte prosesser og kontroller kan for eksempel redusere risikoen for utilsiktede feil, men kan ikke fjerne risikoen for at personer urettmessig overstyrer disse automatiserte prosessene, for eksempel ved å endre de beløpene som automatisk overføres til hovedboken eller systemet for økonomisk rapportering. Videre er revisor oppmerksom på at det kan være få eller ingen synlige bevis for disse endringene i informasjonssystemene, når IT anvendes for å overføre informasjon automatisk
87. Revisor forstår også hvordan uriktig behandling av transaksjoner håndteres, for eksempel om det finnes en automatisert ventefil og hvordan foretaket bruker denne for å sikre at avviksposter avklares i rett tid, og hvordan overstyring eller omgåelse av kontroller i systemene behandles og registreres.
88. Revisor opparbeider seg en forståelse av de delene av foretakets informasjonssystem som er relevante for økonomisk rapportering på en måte som er hensiktsmessig ut fra omstendighetene i foretaket. Dette omfatter opparbeidelse av en forståelse av hvordan transaksjoner oppstår i foretakets forretningsprosesser. Et foretaks forretningsprosesser er de aktivitetene som er utformet for å utvikle, kjøpe, produsere, selge og distribuere et foretaks produkter og tjenester, sikre overholdelse av lover og forskrifter og registrere informasjon, herunder informasjon forbundet med regnskap og økonomisk rapportering.
89. **Revisor må forstå hvordan foretaket kommuniserer oppgaver og ansvar med hensyn til økonomisk rapportering og vesentlige forhold forbundet med økonomisk rapportering.** Kommunikasjon betyr å formidle kunnskap om individuelle oppgaver og ansvar i intern kontroll over økonomisk rapportering og kan skje i form av veiledende håndbøker og regnskapshåndbøker. Den omfatter i hvilken grad medarbeiderne forstår hvordan de oppgavene de er tildelt i informasjonssystemet for økonomisk rapportering,

henger sammen med andres oppgaver og hva som er fremgangsmåten for å rapportere avvik til riktig overordnet instans i foretaket. Åpne kommunikasjonskanaler bidrar til å sikre at avvik rapporteres og håndteres. Revisors forståelse av kommunikasjon om forhold knyttet til økonomisk rapportering omfatter også kommunikasjon mellom ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, særlig revisjonskomiteen, samt ekstern kommunikasjon, som for eksempel kommunikasjon med tilsynsmyndigheter.

### ***Kontrollaktiviteter***

90. **Revisor må opparbeide seg en tilstrekkelig forståelse av kontrollaktivitetene for å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå og for å utforme videre revisjonshandlinger som er tilpasset anslått risiko.** Kontrollaktiviteter er de retningslinjene og rutinene som bidrar til å sikre at instruksjer fra ledelsen utføres, for eksempel at nødvendige tiltak iverksettes for å håndtere risikoer som truer oppfyllelsen av foretakets mål. Kontrollaktiviteter, enten i IT-systemer eller i manuelle systemer, har ulike formål og anvendes på ulike organisasjons- og funksjonsnivåer. Eksempler på kontrollaktiviteter er de som er forbundet med følgende:
- autorisasjon
  - gjennomgåelse av resultater
  - informasjonsbehandling
  - fysiske kontroller
  - arbeidsdeling.
91. Når en forståelse av kontrollaktivitetene skal opparbeides, er revisors primære vurdering hvorvidt og hvordan en gitt kontrollaktivitet, alene eller sammen med andre, forebygger eller avdekker og korrigerer vesentlig feilinformasjon i transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger. Kontrollaktiviteter som er relevante for revisjonen, er de aktivitetene som revisor mener det er nødvendig å opparbeide seg en forståelse av for å kunne vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå og for å kunne utforme og utføre videre revisjonshandlinger for å håndtere de anslåtte risikoene. En revisjon krever ikke forståelse av alle kontrollaktivitetene forbundet med alle vesentlige transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger i årsregnskapet eller for alle tilhørende regnskapspåstander. Revisor vektlegger å gjenkjenne og få en forståelse av kontrollaktiviteter rettet mot områder der revisor mener sannsynligheten er stor for at det kan oppstå vesentlig feilinformasjon. Når flere kontrollaktiviteter oppnår det samme, er det unødvendig å danne seg en forståelse av hver kontrollaktivitet med samme formål.
92. Basert på den kunnskapen om foreliggende eller manglende kontrollaktiviteter som revisor har tilegnet seg gjennom sin forståelse av andre komponenter av den interne kontrollen, avgjør revisor om det er nødvendig å vie ytterligere oppmerksomhet til forståelse av kontrollaktiviteter. I sin vurdering av om kontrollaktiviteter er relevante for revisjonen, vurderer revisor de identifiserte risikoene som kan medføre vesentlig feilinformasjon. Kontrollaktiviteter er uansett relevante for revisjonen hvis revisor i henhold til punkt 113 og 115 er pålagt å evaluere dem.
93. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av hvordan foretaket har håndtert risikoer som følge av bruk av IT.** Bruken av IT påvirker hvordan kontrollaktiviteter er implementert. Revisor vurderer hvorvidt foretaket har reagert på risikoer som følge av

bruk av IT på en tilfredsstillende måte ved å innføre effektive generelle IT-kontroller og applikasjonskontroller. Fra revisors ståsted er kontroll over IT-systemer effektiv når den opprettholder informasjonens integritet og sikkerheten til data som disse systemene behandler.

94. Generelle IT-kontroller er retningslinjer og rutiner som gjelder mange programmer og som sørger for at applikasjonskontroller fungerer effektivt ved å sikre en løpende god drift av informasjonssystemene. Generelle IT-kontroller som bidrar til enhetlig og feilfri informasjon og datasikkerhet omfatter vanligvis kontroll over følgende:
- datasenter- og nettverksdrift
  - kjøp, endringer og vedlikehold av systemprogramvare
  - tilgangsbegrensninger
  - kjøp, utvikling og vedlikehold av applikasjonsprogrammer

De innføres vanligvis for å håndtere risikoene som er nevnt under punkt 60 ovenfor.

95. Applikasjonskontroller er manuelle eller automatiserte rutiner som vanligvis settes inn på et forretningsprosessnivå. Applikasjonskontroller kan være av forebyggende eller avdekkende art og er utformet for å sikre integritet i regnskapsregistrene. Følgelig er applikasjonskontroller forbundet med rutiner som anvendes for å initiere, registrere, behandle og rapportere transaksjoner eller andre økonomiske data. Disse kontrollene bidrar til å sikre at foretatte transaksjoner er autorisert og registrert og behandlet fullstendig og nøyaktig. Eksempler er redigering av inndata og kontrollsjekking av numerisk rekkefølge, med manuell oppfølging av avviksrapporter eller korrigerende på registreringstidspunktet.

### *Overvåking av kontroller*

96. **Revisor må opparbeide seg en forståelse av de viktigste tiltakene som foretaket anvender for å overvåke den intern kontrollen over den økonomiske rapporteringen, herunder de tiltak som er forbundet med kontrollaktivitetene som er relevante for revisjonen, og hvordan foretaket iverksetter korrigerende tiltak.**
97. Overvåking av kontroller er en prosess for å vurdere hvorvidt den interne kontrollen fungerer effektivt over tid. Den omfatter regelmessige vurderinger av utformingen og funksjonen til kontrollene og iverksetting av nødvendige korrigerende tiltak tilpasset endrede forhold. Ledelsen gjennomfører overvåking av kontroller gjennom løpende aktiviteter eller separate evalueringer, eller i en kombinasjon av de to. Løpende overvåking integreres ofte i de normale, hyppig forekommende aktivitetene i et foretak og omfatter regelmessige ledelses- og oppfølgingsaktiviteter.
98. I mange foretak bidrar internrevisorer eller medarbeidere som utfører tilsvarende oppgaver til overvåkingen av foretakets aktiviteter. Se RS 610 «Vurdering av internrevisjonens arbeid» for ytterligere veiledning. Ledelsens overvåkingsaktiviteter kan også omfatte bruk av informasjon fra kommunikasjon fra eksterne parter, som for eksempel klager fra kunder og kommentarer fra tilsynsmyndigheter som kan tyde på problemer eller fremheve områder der det er nødvendig med forbedring.

99. Store deler av den informasjonen som anvendes ved overvåking kan være generert av foretakets informasjonssystem. Dersom ledelsen uten å ha grunnlag for det antar at de data som anvendes ved overvåkingen er nøyaktige, kan informasjonen inneholde feil som kan medføre at ledelsen trekker uriktige konklusjoner fra sin overvåkingsvirksomhet. Revisor opparbeider seg en forståelse av kildene til informasjonen knyttet til foretakets overvåkingsaktiviteter og grunnlaget for ledelsenes antakelse om at informasjonen er tilstrekkelig pålitelig for formålet. Når revisor vil benytte informasjonen som er generert for overvåkingsformål, for eksempel internrevisorens rapporter, vurderer revisor om informasjonen utgjør et pålitelig grunnlag og om den er nøyaktig nok for revisors formål.

### Vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon

100. **Revisor må identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå, og på regnskapspåstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger.** For å oppnå dette, vil revisor:
- identifisere risikoer gjennom prosessen med å opparbeide seg en forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder relevante kontroller som er knyttet til risikoene, og ved å vurdere transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger i årsregnskapet,
  - knytte de identifiserte risikoene til det som kan gå galt på regnskapspåstandsnivå,
  - vurdere hvorvidt risikoene er av en slik karakter at de kan medføre vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet, og
  - vurdere sannsynligheten for at risikoene medfører vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet.
101. Revisor anvender informasjon som er innhentet ved utførelse av risikovurderingshandlinger som revisjonsbevis for risikoanslaget, herunder revisjonsbevis som fremkom ved evalueringen av kontrollenes utforming og fastsettelsen av hvorvidt de er iverksatt. Revisor bruker risikoanslaget til å fastsette arten, tidspunktet for utførelsen og omfanget av videre revisjonshandlinger.
102. Revisor fastslår om de identifiserte risikoene for vesentlig feilinformasjon er knyttet til bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger samt tilknyttede regnskapspåstander, eller om de er knyttet til årsregnskapet som helhet og kan påvirke mange regnskapspåstander. De sistnevnte risikoene (risikoer på regnskapsnivå) kan særlig stamme fra svakheter i kontrollmiljøet.
103. Arten av de risikoene som følger av et svakt kontrollmiljø, innebærer at de sannsynligvis ikke er begrenset til bestemte individuelle risikoer for vesentlig feilinformasjon i bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger. Det er mer sannsynlig at svakheter som for eksempel ledelsens manglende kompetanse påvirker årsregnskapet som helhet, og derfor kan kreve en overordnet håndtering fra revisor.
104. Ved gjennomføring av risikovurderinger kan revisor identifisere de kontrollene som sannsynligvis forebygger eller avdekker og korrigerer vesentlig feilinformasjon i bestemte regnskapspåstander. Generelt opparbeider revisor seg en forståelse av kontrollene og knytter dem til regnskapspåstander forbundet med de prosessene og systemene der de forekommer. Dette er nyttig ettersom individuelle kontrollaktiviteter som sådan ofte ikke håndterer en risiko. Ofte vil bare flere kontrollaktiviteter, sammen med andre komponenter i den interne kontrollen, være tilstrekkelig til å håndtere en risiko. .

105. Noen kontrollaktiviteter kan likevel ha en spesifikk betydning for en enkelt regnskapspåstand integrert i en bestemt transaksjonsklasse eller kontosaldo. Kontrollaktiviteter som et foretak innfører for å sikre at personalet teller og registrerer at det fysiske varelageret er riktig, kan for eksempel være direkte forbundet med regnskapspåstander om eksistensen og fullstendigheten av saldoen på varelagerkontoen.
106. Kontroller kan være direkte eller indirekte knyttet til en regnskapspåstand. Jo mer indirekte tilknytningen er, desto mindre effektiv vil kontrollen være for å forebygge eller avdekke og korrigere feilinformasjon i regnskapspåstanden. En salgssjefs gjennomgåelse av regionsvise salgsstatistikker for butikkene, for eksempel, er vanligvis bare indirekte knyttet til regnskapspåstanden om fullstendighet for salgsinntekter. Følgelig vil den være mindre egnet til å redusere risikoen forbundet med denne regnskapspåstanden enn kontroller som er mer direkte knyttet til regnskapspåstanden, som for eksempel en sammenligning av fraktdokumenter og fakturaer.
107. Revisors forståelse av den interne kontrollen kan reise tvil om reviderbarheten av et foretaks årsregnskap. Usikkerheten vedrørende integriteten til foretakets ledelse kan være så stor at revisor konkluderer med at risikoen for uriktig informasjon fra ledelsen i årsregnskapet er så stor at en revisjon ikke kan gjennomføres. Usikkerhet vedrørende tilstanden til og påliteligheten av et foretaks registrerte regnskapsopplysninger kan føre til at revisor konkluderer med at det er usannsynlig at det foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis til å underbygge en beretning uten forbehold om årsregnskapet. Under slike omstendigheter kan revisor overveie en beretning med forbehold eller en beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet, men i noen tilfeller er revisors eneste mulighet å frasi seg oppdraget.

### **Særskilte risikoer som krever spesiell revisjonsmessig vurdering**

108. **Som del av risikovurderingen som er beskrevet under punkt 100, må revisor fastslå hvilke av de identifiserte risikoene som etter revisors skjønn er risikoer som krever spesiell revisjonsmessig vurdering (disse risikoene defineres som «særskilte risikoer»).** I tillegg beskriver RS 330 punkt 44 og 51 følgene for de videre revisjonshandlinger av å definere en risiko som særskilt.
109. Fastsettelsen av særskilte risikoer, som forekommer ved de fleste revisjoner, er gjenstand for revisors profesjonelle skjønn. Ved anvendelse av skjønn tar revisor ikke hensyn til virkningen av identifiserte kontroller som er knyttet til risikoen for å fastslå hvorvidt risikoens art, den sannsynlige betydningen av den potensielle feilinformasjonen, herunder muligheten for at risikoen kan medføre flere tilfeller av feilinformasjon, og sannsynligheten for at risikoen oppstår er så stor at den krever spesiell revisjonsmessig vurdering. Det er mindre sannsynlig at rutinemessige, enkle transaksjoner som er gjenstand for systematisk behandling medfører særskilte risikoer, ettersom de har lavere iboende risiko. På den annen side stammer særskilte risikoer ofte fra forretningsrisikoer som kan medføre vesentlig feilinformasjon. Ved vurdering av risikoenes art, vurderer revisor en rekke forhold, herunder følgende:
- Hvorvidt risikoen er en risiko for misligheter
  - Hvorvidt risikoen er knyttet til nylig vesentlig økonomisk, regnskapsmessig eller annen utvikling og derfor krever spesiell oppmerksomhet
  - Transaksjonenes kompleksitet

- Hvorvidt risikoen innebærer vesentlige transaksjoner med nærstående parter
  - Graden av subjektivitet ved målingen av den økonomiske informasjonen knyttet til risikoen, særlig den som innebærer en stor grad av målingsusikkerhet
  - Hvorvidt risikoen innebærer vesentlige transaksjoner ut over foretakets normale forretningsvirksomhet eller som på andre måter synes å være uvanlige.
110. Særskilte risikoer er ofte forbundet med vesentlige ikke-rutinemessige transaksjoner og forhold som er gjenstand for skjønn. Ikke-rutinemessige transaksjoner er transaksjoner som er uvanlige, enten på grunn av størrelse eller art, og som derfor forekommer sjelden. Forhold som er gjenstand for skjønn kan omfatte utarbeidelse av regnskapsestimater der det foreligger en stor grad av målingsusikkerhet.
111. Risikoen for vesentlig feilinformasjon kan være større for risikoer knyttet til vesentlige ikke-rutinemessige transaksjoner, noe som blant annet kan stamme fra følgende forhold:
- Økt involvering fra ledelsen i regnskapsbehandlingen
  - Økt grad av manuelle inngrep ved datainnsamling og -behandling
  - Komplekse beregninger eller regnskapsprinsipper
  - De ikke-rutinemessige transaksjonenes art, som kan gjøre det vanskelig for foretaket å gjennomføre effektive kontroller i forbindelse med risikoene.
112. Risikoen for vesentlig feilinformasjon kan være større for risikoer knyttet til vesentlige forhold som er gjenstand for skjønn og som krever utarbeidelse av regnskapsestimater, og oppstår fordi:
- regnskapsprinsipper for regnskapsestimater eller inntektsføring kan være gjenstand for ulike tolkninger,
  - det nødvendige skjønnet kan være subjektivt, komplekst eller forutsette antakelser om virkningene av fremtidige hendelser, for eksempel fastsettelse av virkelig verdi.
113. **Ved særskilte risikoer skal revisor, i den grad dette ikke allerede er gjort, evaluere utformingen av foretakets tilknyttede kontroller, herunder relevante kontrollaktiviteter, og fastslå hvorvidt de er implementert.** En forståelse av foretakets kontroller knyttet til særskilte risikoer er nødvendig for å gi revisor tilstrekkelig informasjon til å utarbeide en effektiv angrepsmåte for revisjonen. Ledelsen bør være kjent med særskilte risikoer; det er imidlertid mindre sannsynlig at risikoer knyttet til vesentlige ikke-rutinemessige transaksjoner eller forhold som er gjenstand for skjønn, er underlagt rutinekontroller. Revisors forståelse av hvorvidt foretaket har utformet og gjennomfører kontroller for disse særskilte risikoene, omfatter derfor hvorvidt og hvordan ledelsen håndterer risikoene, og hvorvidt kontrollaktiviteter, som for eksempel den øverste ledelsens eller eksperters gjennomgåelse av forutsetninger, formelle prosesser for estimater eller godkjenning av de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er iverksatt for å håndtere risikoene. Når for eksempel engangshendelser forekommer, for eksempel mottak av varsel om en vesentlig rettssak, vil vurderingen av foretakets reaksjon blant annet omfatte hvorvidt saken er henvist til egnede eksperter (interne eller eksterne juridiske rådgivere), hvorvidt det er utført en evaluering av de mulige virkningene og hvordan det er foreslått å redegjøre for omstendighetene i årsregnskapet.
114. Dersom ledelsen ikke reagerer på en tilfredsstillende måte ved å innføre kontroll over særskilte risikoer, og dersom revisor som et resultat av dette, beslutter at det foreligger en

vesentlig svakhet i foretakets interne kontroll, kommuniserer revisor dette forholdet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll som påkrevd i punkt 120. Under slike omstendigheter vurderer revisor også følgene for revisors risikovurdering.

### **Risikoer der substanskontroller alene ikke gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis**

115. **Som del av risikovurderingen som er beskrevet under punkt 100, må revisor evaluere utformingen og iverksettingen av foretakets kontroller, herunder relevante kontrollaktiviteter, for de risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå som det etter revisors skjønn ikke er mulig eller hensiktsmessig å redusere til et akseptabelt lavt nivå bare med revisjonsbevis fra substanskontroller.** Konsekvensene for videre revisjonshandlinger av å identifisere disse risikoene er beskrevet under punkt 25 i RS 330.
116. Forståelsen av de delene av foretakets informasjonssystem som er relevante for den økonomiske rapporteringen gjør revisor i stand til å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon som er direkte knyttet til registreringen av rutinemessige transaksjonsklasser eller kontosaldoer og utarbeidelsen av et pålitelig årsregnskap. De omfatter risikoer for unøyaktig eller ufullstendig behandling. Vanligvis er disse risikoene knyttet til vesentlige transaksjonsklasser, som et foretaks inntekter, kjøp og inn- eller utbetalinger.
117. De karakteristiske trekkene ved rutinemessige daglige forretningstransaksjoner tillater ofte en høy grad av automatisering med liten eller ingen manuell inngripen. Under slike omstendigheter kan det hende at det ikke er mulig bare å utføre substanskontroller i forbindelse med risikoen. I tilfeller der en vesentlig del av et foretaks informasjon initieres, registreres, behandles eller rapporteres elektronisk, som i et integrert system, kan revisor for eksempel beslutte at det ikke er mulig å utforme effektive substanskontroller som alene vil gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at relevante transaksjonsklasser eller kontosaldoer ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. I slike tilfeller kan det være at revisjonsbevis kun foreligger i elektronisk form, og deres tilstrekkelighet og hensiktsmessighet avhenger vanligvis av hvor effektiv kontrollen over deres nøyaktighet og fullstendighet er. Muligheten for at informasjon initieres på uriktig grunnlag eller endres og at dette ikke oppdages, vil være større hvis informasjonen initieres, registreres, behandles eller rapporteres bare elektronisk, og hensiktsmessige kontroller ikke fungerer effektivt.
118. Eksempler på situasjoner der revisor kan finne det umulig å utforme effektive substanskontroller som alene gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for at bestemte regnskapspåstander ikke inneholder vesentlig feilinformasjon er blant annet følgende:
- Et foretak som benytter IT i sin virksomhet for å initiere innkjøpsordre og varelevering basert på forhåndsbestemte regler for hva som skal bestilles og i hvilke mengder, og for å betale de tilknyttede fakturaene basert på systemgenererte beslutninger initiert ved bekreftelse av mottak av varer og betalingsvilkår. Det utarbeides eller vedlikeholdes ingen annen dokumentasjon av ordrer eller mottatte varer enn den som genereres gjennom IT-systemet.

- Et foretak som yter tjenester til kunder via elektroniske medier (for eksempel en Internett-tilbyder eller et telekommunikasjonsselskap) og bruker IT for å opprette en logg over leverte tjenester til kunder, initiere og behandle fakturaer for tjenestene og automatisk registrere disse beløpene i elektroniske regnskapsbøker som er en del av det systemet som anvendes for å utarbeide foretakets årsregnskap.

### Revurdering av risikoanslag

119. Revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå er basert på tilgjengelige revisjonsbevis og kan endre seg i løpet av revisjonen etter hvert som ytterligere revisjonsbevis innhentes. Risikovurderingen kan være basert på en forventning om at kontroller effektivt forebygger eller avdekker og korrigerer vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå. Ved test av kontroller for å innhente revisjonsbevis for kontrollenes effektivitet, kan revisjonsbevis vise at kontrollene ikke fungerer effektivt på de aktuelle tidspunkter i løpet av revisjonen. Tilsvarende kan revisor ved gjennomføring av substanskontroller avdekke feilinformasjon som er mer omfattende eller hyppigere enn det som er i samsvar med revisors risikovurderinger. I tilfeller der revisor innhenter revisjonsbevis ved gjennomføring av ytterligere revisjonshandlinger, som tilsynelatende strider mot revisjonsbevis som revisor opprinnelig baserte sin vurdering på, revurderer revisor vurderingen og endrer de planlagte videre revisjonshandlingene tilsvarende. Se punkt 66 og 70 i RS 330 for ytterligere veiledning.

### Drøftelser med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

120. **Revisor må så snart som mulig dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll eller ledelsen, og på riktig ansvarsnivå, gjøre oppmerksom på vesentlige svakheter i utformingen eller gjennomføringen av den interne kontrollen som revisor er blitt oppmerksom på.**
121. Dersom revisor identifiserer risikoer for vesentlig feilinformasjon som foretaket ikke har kontrollert eller på områder der kontrollene er utilstrekkelige, eller dersom det etter revisors mening foreligger en vesentlig svakhet i foretakets risikovurderingsprosess, nevner revisor disse svakhetene i den interne kontrollen i kommunikasjonen om revisjonsmessige forhold som er av interesse for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Se RS 260 «Kommunikasjon om revisjonsmessige forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll».

### Dokumentasjon

122. **Revisor må dokumentere:**
- drøftelsen blant medlemmene av revisjonsteamet av hvor utsatt foretakets årsregnskap er for vesentlig feilinformasjon som skyldes feil eller misligheter, og vesentlige beslutninger som treffes,**
  - hovedelementene i forståelsen som er opparbeidet av alle foretakets aspekter og dets omgivelser, som beskrevet i punkt 20, herunder hver enkelt komponent i den interne kontrollen, som beskrevet i punkt 43, for å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet, informasjonskildene som forståelsen bygger på og risikovurderingshandlingene,**

- (c) **de identifiserte og vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå og på regnskapspåstandsnivå som kreves i punkt 100, og**
- (d) **risikoene som er identifisert og de tilknyttede kontrollene som er evaluert som følge av kravene i punkt 113 og 115.**

123. Måten disse forholdene dokumenteres på er gjenstand for revisors profesjonelle skjønn. Resultatene av risikovurderingen kan dokumenteres separat eller som en del av revisors dokumentasjon av videre revisjonshandlinger (se punkt 73 i RS 330 for ytterligere veiledning). Eksempler på vanlige metoder, brukt alene eller sammen med andre metoder, er blant annet beskrivelser, spørreskjemaer, sjekklister og flytdiagrammer. Disse metodene kan også være nyttige ved dokumentasjon av revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og regnskapspåstandsnivå. Denne dokumentasjonens form og omfang påvirkes av arten, størrelsen og kompleksiteten av foretaket og dets interne kontroll, tilgjengeligheten av informasjon fra foretaket og de konkrete revisjonsmetodene og -teknologiene som brukes under revisjonen. Dokumentasjon av forståelsen av et komplekst informasjonssystem der store mengder transaksjoner initieres, registreres, behandles eller rapporteres elektronisk kan for eksempel omfatte flytdiagrammer, spørreskjemaer eller beslutningstabeller. For et informasjonssystem som i liten grad eller ikke anvender IT, eller der bare et fåtall transaksjoner behandles (for eksempel langsiktig gjeld), kan dokumentasjon i form av et memorandum være tilstrekkelig. Jo mer komplekst foretaket er og jo mer omfattende revisjonshandlingene er, desto mer omfattende vil revisors dokumentasjon vanligvis være. RS 230 «Dokumentasjon» gir veiledning om dokumentasjon i forbindelse med revisjon av årsregnskap.

### Ikrafttredelsesdato

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

### Tillegg for offentlig sektor

1. Ved utførelse av revisjon av foretak i offentlig sektor må revisor ta hensyn til de rettslige rammebetingelsene og eventuelle andre relevante reguleringer, offentlige forordninger og pålegg fra myndigheter som påvirker revisjonsmandatet, samt eventuelle andre spesielle krav til revisjonen. Ved opparbeidelse av en forståelse av de regulatoriske rammebetingelsene som påkrevet i punkt 22 i denne RS-en, må revisor derfor ta hensyn til lovgivningen og den ansvarlige myndigheten som styrer driften av et foretak. Tilsvarende må revisor i forbindelse med punkt 30 i denne RS-en være oppmerksom på at "ledelsens mål" i offentlig sektor kan være påvirket av hensynet til offentlig ansvarlighet og kan omfatte mål som kan føres tilbake til lovgivning, reguleringer, offentlige forordninger og pålegg fra myndigheter.
2. Punkt 47-53 i denne RS-en forklarer de kontrollene som er relevante for revisjonen. Revisorer i offentlig sektor har ofte ytterligere oppgaver og plikter med hensyn til intern kontroll, for eksempel å rapportere om overholdelse av fastsatte regler for god praksis. Revisorer i offentlig sektor kan også være forpliktet til å rapportere om overholdelse av

krav fra lovgivende myndigheter. Deres gjennomgåelse av interne kontroller kan være bredere og mer detaljert.

3. Punkt 120 og 121 i denne RS-en omhandler kommunikasjon av svakheter. Det kan være ytterligere krav om kommunikasjon eller rapportering for revisorer i offentlig sektor. Det kan for eksempel være krav om at svakheter i den interne kontrollen skal rapporteres til lovgivende eller annen offentlig myndighet.

## Vedlegg 1: Forståelse av foretaket og dets omgivelser

Dette vedlegget gir ytterligere veiledning om forhold som revisor kan vurdere ved opparbeidelsen av en forståelse av bransjemessige, lovgivningsmessige og andre eksterne forhold som påvirker foretaket, herunder det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering, foretakets art, mål, strategier og tilknyttede forretningsrisikoer samt måling og gjennomgåelse av foretakets økonomiske resultater. De gitte eksemplene dekker et bredt spekter av forhold forbundet med mange ulike revisjonsoppdrag. Det er imidlertid ikke alle forhold som er relevante for ethvert revisjonsoppdrag og listen over eksempler er ikke nødvendigvis uttømmende. Ytterligere veiledning om intern kontroll gis i vedlegg 2.

### Bransjemessige, lovgivningsmessige og andre eksterne forhold, herunder det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering

Eksempler på forhold som en revisor kan vurdere er:

- Bransjemessige forhold
  - Markedet og konkurranseforhold, herunder etterspørsel, kapasitet og pris konkurranse
  - Periodiske eller sesongavhengige aktiviteter
  - Produktteknologi forbundet med foretakets produkter
  - Energiforsyning og kostnader
- Lovgivning og annet regelverk
  - Regnskapspolicy og bransjespesifikk praksis
  - Fastlagte rammebetingelser for en regulert bransje
  - Lovgivning og bestemmelser som vesentlig påvirker foretakets virksomhet
    - Andre krav
    - Direkte kontrollaktiviteter
  - Skattlegging (selskapsskatt og annen skatt)
  - Offentlig politikk som påvirker driften av foretakets virksomhet
    - Pengepolitiske tiltak, herunder valutakontroll
    - Skatt
    - Økonomiske incentiver (for eksempel statlig støtte)
    - Toll, handelshindringer
  - Miljøkrav som påvirker bransjen og foretakets virksomhet
- Andre eksterne forhold som påvirker foretakets virksomhet
  - Den generelle økonomiske situasjonen (for eksempel nedgangskonjunktur, vekst)
  - Rentenivå og tilgjengelig finansiering
  - Inflasjon, valutarevaluering.

## Foretakets art

Eksempler på forhold som revisor kan vurdere:

### Forretningsdrift

- Inntektskildenes art (for eksempel produsent, grossist, bank-, forsikrings- eller andre finansielle tjenester, import/eksport, offentlige tjenester, transport og teknologiprodukter og -tjenester)
- Produkter eller tjenester og markeder (for eksempel viktige kunder og kontrakter, betalingsvilkår, overskuddsgrad, markedsandel, konkurrenter, eksportvarer, prispolitikk, produktenes omdømme, garantier, ordrebok, trender, markedsføringsstrategi og -mål, produksjonsprosesser)
- Gjennomføringen av driften (for eksempel produksjonstrinn og -metoder, forretningsområder, levering av produkter og tjenester, opplysninger om avtakende eller voksende virksomhet)
- Allianser, felleskontrollert virksomhet og kjøp av tjenester (outsourcing)
- Virksomhet innen elektronisk handel, herunder salg og markedsføring på Internett.
- Geografisk spredning og bransjemessig segmentering
- Beliggenheten til produksjonsanlegg, lager og kontorer
- Viktige kunder
- Viktige leverandører av varer og tjenester (for eksempel langsiktige kontrakter, leveringspålitelighet, betalingsvilkår, importvarer, leveringsmetoder som «just-in-time»)
- Ansettelsesforhold (for eksempel geografisk, tilgang, lønnsnivåer, fagforeningsavtaler, pensjonsordninger, opsjoner eller bonusordninger og statlige regulativ knyttet til ansettelsesforhold)
- Forskning og utvikling og tilknyttede kostnader
- Transaksjoner med nærstående parter

### Investeringer

- Oppkjøp, sammenslåing eller salg av forretningsvirksomhet (planlagt eller nylig gjennomført)
- Investeringer i og salg av verdipapirer og lån
- Investeringer i varige driftsmidler, herunder investeringer i anlegg og teknologi, og eventuelle nylige eller planlagte endringer
- Investeringer i enheter utenfor konsernet, herunder partnerskap, felleskontrollert virksomhet og foretak med avgrenset formål

### Finansiering

- Konsernstruktur – store datterselskaper og tilknyttede selskaper, innenfor og utenfor konsernet
- Gjeldsstruktur, herunder lånevilkår, begrensninger, garantier og finansieringsordninger som ikke gjenspeiles i balansen
- Leasing av eiendom, anlegg eller utstyr for bruk i virksomheten
- Eiere med rett til utbytte (om de er lokale eller utenlandske, deres renommé og erfaring i bransjen)
- Nærstående parter
- Bruk av derivative finansielle instrumenter

### Økonomisk rapportering

- Regnskapspolicy og bransjespesifikk praksis
- Prinsipper for inntektsføring
- Regnskapsføring av virkelige verdier
- Varelagre (for eksempel beliggenhet, kvantum)
- Eiendeler, forpliktelser og transaksjoner i utenlandsk valuta
- Vesentlige bransjespesifikke kategorier (for eksempel lån og investeringer for banker, kundefordringer og varelagre for vareproduksjon, forskning og utvikling for farmasøytiske foretak)
- Regnskapsføring av uvanlige eller komplekse transaksjoner, herunder transaksjoner på omstridte eller nye områder (for eksempel regnskapsføring av aksjebasert avlønning)
- Presentasjon av årsregnskapet, herunder tilleggsopplysninger

### Mål, strategier og relaterte forretningsrisikoer

Eksempler på forhold som en revisor kan vurdere er:

- Hvorvidt det foreligger mål (dvs. hvordan foretaket forholder seg til bransjemessige, lovgivningsmessige og andre eksterne forhold) for eksempel knyttet til:
  - Bransjens utvikling (en mulig relatert forretningsrisiko kan for eksempel være at foretaket ikke har personale eller ekspertise til å håndtere endringene i bransjen)
  - Nye produkter og tjenester (en mulig relatert forretningsrisiko kan for eksempel være økt produktansvar)
  - Utvidelse av virksomheten (en mulig relatert forretningsrisiko kan for eksempel være at etterspørselen ikke er blitt riktig vurdert)
  - Nye krav til regnskapsføring (en mulig relatert forretningsrisiko kan for eksempel være ufullstendig eller feilaktig anvendelse, eller økte kostnader)
  - Regulatoriske krav (en mulig relatert forretningsrisiko kan for eksempel være økt rettslig eksponering)
  - Nåværende og kommende krav til finansiering (en mulig relatert forretningsrisiko kan for eksempel være tap av finansiering på grunn av at foretaket ikke er i stand til å møte kravene)
  - Bruk av IT (en mulig relatert forretningsrisiko kan for eksempel være at systemer og prosesser ikke er kompatible)
- Virkninger av implementering av en strategi, særlig eventuelle virkninger som vil føre til nye krav til regnskapsføring (en mulig relatert forretningsrisiko kan for eksempel være ufullstendig eller feilaktig implementering).

### Måling og gjennomgåelse av foretakets økonomiske resultater

Eksempler på forhold en revisor kan vurdere er:

- Viktige forholdstall og driftsstatistikker
- Viktige prestasjonsindikatorer (KPI-er)
- Måling av ansattes prestasjoner og incentivbaserte vederlagsordninger
- Trender
- Bruk av prognoser, budsjetter og avviksanalyser
- Rapporter fra analytikere og kredittopplysningsbyråer
- Konkurrentanalyser
- Periodevise økonomiske resultater (inntektsvekst, lønnsomhet, gjeldsgrad)

## Vedlegg 2: Komponentene i den interne kontrollen

1. Som fastsatt i punkt 43 og beskrevet i punkt 67–99, består den interne kontrollen av følgende komponenter:
  - (a) Kontrollmiljøet
  - (b) Foretakets risikovurderingsprosess
  - (c) Informasjonssystemet, herunder de tilknyttede forretningsprosessene, som er relevant for økonomisk rapportering, og kommunikasjon
  - (d) Kontrollaktiviteter
  - (e) Overvåking av kontroller

Dette vedlegget gir en nærmere forklaring av komponentene ovenfor i forhold til revisjon av regnskap.

### Kontrollmiljø

2. Kontrollmiljøet omfatter holdningene, bevisstheten og handlingene til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll med hensyn til foretakets interne kontroll og dens viktighet i foretaket. Kontrollmiljøet omfatter også styrings- og ledelsesfunksjoner, og setter tonen i en organisasjon, noe som påvirker medarbeidernes bevissthet med hensyn til kontroll. Det danner grunnlaget for effektiv intern kontroll ved å sørge for disiplin og struktur.
3. Kontrollmiljøet omfatter følgende elementer:
  - (a) *Kommunikasjon og håndheving av integritet og etiske verdier.* Effektiviteten av kontroller kan ikke bli bedre enn integriteten og de etiske verdiene til de personene som utarbeider, administrerer og overvåker kontrollene. Integritet og etiske verdier er avgjørende elementer i den interne kontrollen som påvirker hvor godt utformingen, administrasjonen og overvåkingen av andre elementer i den interne kontrollen fungerer. Integritet og etisk atferd er et resultat av foretakets standarder for etisk atferd, hvordan disse kommuniseres og hvordan de iverksettes. De omfatter ledelsens handlinger for å fjerne eller redusere motiver og fristelser som kan medføre at medarbeidere utfører uærlige, ulovlige eller uetiske handlinger. De omfatter også kommunikasjon av foretakets etiske verdier og standarder til medarbeiderne gjennom prinsipperklæringer, regler for «god skikk» og ved å gå foran med et godt eksempel.
  - (b) *Engasjement i forhold til kompetanse.* Kompetanse er de kunnskapene og ferdighetene som er nødvendige for å kunne utføre de oppgavene som hører inn under en medarbeiders arbeidsoppgaver. Engasjement i forhold til kompetanse omfatter ledelsens vurdering av kompetansenivåene for bestemte oppgaver og hvordan disse nivåene samsvarer med nødvendige ferdigheter og kunnskaper.
  - (c) *De som har overordnet ansvar for styring og kontroll og deres deltakelse.* Et foretaks bevissthet med hensyn til kontroll påvirkes vesentlig av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Det som karakteriserer dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll er uavhengighet fra ledelsen, erfaring og stilling, omfanget av deres engasjement og overoppsyn med aktiviteter, hensiktsmessigheten av deres handlinger, den informasjon de mottar, i hvilken grad

vanskelige spørsmål tas opp med ledelsen og følges opp, og deres samarbeid med interne og eksterne revisorer. I regler for «god skikk» og andre bestemmelser eller veiledninger utarbeidet for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll er det tatt hensyn til betydningen av de forpliktelser de har. Andre forpliktelser de som har overordnet ansvar for styring og kontroll har, er tilsyn med utformingen og effektiviteten av rutiner for varsling av brudd på regelverket og gjennomgåelsen av hvorvidt foretakets interne kontroll fungerer effektivt.

- (d) *Ledelsesfilosofi og lederstil.* Ledelsesfilosofi og lederstil kommer til uttrykk gjennom et bredt spekter av karakteristiske trekk. Disse karakteristiske trekkene kan være: ledelsens tilnæringsmåte med hensyn til å ta og håndtere forretningsrisikoer, og ledelsens holdninger og handlinger med hensyn til økonomisk rapportering (konservativt eller aggressivt valg av tilgjengelige alternative regnskapspolicyer, og hvor samvittighetsfullt og konservativt regnskapsestimer utvikles) og ledelsens holdninger til informasjonsbehandling samt regnskapsfunksjoner og -medarbeidere.
- (e) *Organisasjonsstruktur.* Et foretaks organisasjonsstruktur utgjør rammebetingelsene for et foretaks planlegging, gjennomføring, kontroll og evaluering av aktiviteter for å oppfylle sine mål. Opprettelsen av en hensiktsmessig organisasjonsstruktur omfatter en vurdering av viktige myndighets- og ansvarsområder og hensiktsmessige rapporteringslinjer. Et foretak utarbeider en organisasjonsstruktur som er tilpasset foretakets behov. Hvorvidt et foretaks organisasjonsstruktur er hensiktsmessig avhenger delvis av foretakets størrelse og aktivitetenes art.
- (f) *Tildeling av myndighet og ansvar.* Dette elementet gjelder hvordan myndighet og ansvar for driftsaktiviteter tildeles og hvordan rapporteringsforhold og godkjenningshierarkier opprettes. Det omfatter også retningslinjer for ansvarlig forretningspraksis, kunnskaper og erfaringer hos nøkkelmedarbeidere og hvilke ressurser som stilles til rådighet for utførelsen av oppgaver. I tillegg omfatter det retningslinjer og kommunikasjon for å sikre at alle medarbeidere forstår foretakets mål, vet hvordan deres handlinger henger sammen med og bidrar til oppfyllelsen av disse målene og kjenner til hvordan og for hva de vil bli holdt ansvarlig.
- (g) *Personalpolitikk og -rutiner.* Personalpolitikk og -rutiner er forbundet med rekrutterings-, orienterings-, opplærings-, vurderings-, rettleidnings-, utviklings-, kompensasjons- og hjelpetiltak. Standarder for rekruttering av de best kvalifiserte personene, med vektlegging av utdanning, arbeidserfaring, tidligere oppnådde resultater og bevis på integritet og etisk atferd, tydeliggjør for eksempel et foretaks krav til kompetente og pålitelige medarbeidere. Retningslinjer for opplæring som kommuniserer kommende oppgaver og ansvar, og som blant annet omfatter kurs og seminarer, illustrerer forventninger til innsats og atferd. Utvikling styrt av periodiske innsatsvurderinger viser at foretaket er opptatt av å utvikle kvalifiserte medarbeidere til høyere ansvarsnivåer.

#### **Anvendelse i mindre foretak**

4. Mindre foretak kan gjennomføre den interne kontrollen på en annen måte enn større foretak. Det kan for eksempel være at mindre foretak ikke har skriftlig fastlagte regler for ansvarlig forretningspraksis, men i stedet har utviklet en bedriftskultur som understreker viktigheten av integritet og etisk atferd gjennom muntlig kommunikasjon og ved at ledelsen går foran med et godt eksempel. Tilsvarende kan det være at de som har overordnet ansvar for styring og kontroll i mindre foretak ikke omfatter et uavhengig eller eksternt medlem.

## Foretakets risikovurderingsprosess

5. Et foretaks risikovurderingsprosess er dets prosess for å identifisere og håndtere forretningsrisikoer og resultatene av dem. Foretakets risikovurderingsprosess for økonomisk rapportering omfatter hvordan ledelsen identifiserer risikoer som er relevante for utarbeidelsen av årsregnskap som gir et rettviseende bilde i samsvar med foretakets gjeldende regnskapsmessige rammeverk, samt hvordan ledelsen vurderer risikoenes betydning, vurderer sannsynligheten for at de vil oppstå og vedtar tiltak for å håndtere dem. Foretakets risikovurderingsprosess kan for eksempel være rettet mot hvordan foretaket vurderer muligheten for uregistrerte transaksjoner eller identifiserer og analyserer vesentlige estimater i årsregnskapet. Risikoer som er relevante for den økonomiske rapporteringen er også knyttet til bestemte hendelser eller transaksjoner.
6. Risikoer som er relevante for den økonomiske rapporteringen omfatter eksterne og interne hendelser og omstendigheter som kan oppstå og ha en negativ innvirkning på et foretaks evne til å initiere, registrere, behandle og rapportere økonomiske data i overensstemmelse med ledelsens påstander i årsregnskapet. Når risikoer er identifisert, vurderer ledelsen deres betydning, sannsynligheten for at de vil oppstå og hvordan de skal håndteres. Ledelsen kan iverksette planer, programmer eller tiltak for å håndtere bestemte risikoer, eller den kan beslutte å akseptere en risiko av kostnadshensyn eller av andre grunner. Risikoer kan oppstå eller endres som en følge av omstendigheter som nevnt nedenfor:
  - *Endringer i driftsmiljøet.* Endringer i regelverket eller driftsmiljøet kan føre til endringer i konkurransesituasjonen og et vesentlig endret risikobilde.
  - *Nye medarbeidere.* Nye medarbeidere kan ha en annen vinkling på eller forståelse av intern kontroll.
  - *Nye eller oppdaterte informasjonssystemer.* Betydelige og raske endringer i informasjonssystemer kan endre risikoen som er forbundet med den interne kontrollen.
  - *Rask vekst.* Betydelig og rask utvidelse av virksomheten kan overbelaste kontroller og øke risikoen for at kontrollene bryter sammen.
  - *Ny teknologi.* Innføring av ny teknologi i produksjonsprosesser eller informasjonssystemer kan endre risikoen som er forbundet med den interne kontrollen.
  - *Nye forretningsmodeller, produkter eller aktiviteter.* Nye forretningsområder eller transaksjoner som foretaket har liten erfaring med kan medføre nye risikoer forbundet med den interne kontrollen.
  - *Restruktureringer.* Restruktureringer kan medføre reduksjon av antall medarbeidere og endringer i tilsyn og arbeidsdeling som kan endre risikoen som er forbundet med den interne kontrollen.
  - *Utvidet virksomhet i utlandet.* Utvidet virksomhet eller oppkjøp av selskaper i utlandet medfører nye og ofte unike risikoer som kan påvirke den interne kontrollen, for eksempel nye eller endrede risikoer i forbindelse med valutatransaksjoner.
  - *Nye regnskapsregler.* Innføring av nye regnskapsprinsipper eller endringer i regnskapsprinsipper kan påvirke risikoer i forbindelse med utarbeidelse av årsregnskap.

### Anvendelse i mindre foretak

7. Grunnelementene i foretakets risikovurderingsprosess er relevante for ethvert foretak, uavhengig av størrelse, men det er sannsynlig at risikovurderingsprosessen er mindre formell og mindre strukturert i mindre foretak enn i større. Alle foretak bør ha fastsatt mål for den økonomiske rapporteringen, men i mindre foretak er de snarere implisitt enn eksplisitt fastsatt. Ledelsen kan ha kjennskap til risikoer knyttet til disse målene gjennom direkte personlig kontakt med medarbeidere og utenforstående parter, uten en formelt fastlagt fremgangsmåte.

### Informasjonssystemet, herunder de tilknyttede forretningsrutinene, som er relevante for den økonomiske rapporteringen, og kommunikasjon

8. Et informasjonssystem består av infrastruktur (fysiske komponenter og maskinvare), programvare, mennesker, rutiner og data. Infrastruktur og programvare vil være fraværende eller ha mindre betydning i systemer som utelukkende eller hovedsakelig er manuelle. I mange informasjonssystemer anvendes informasjonsteknologi (IT) i stort omfang.
9. De delene av et informasjonssystem som er relevante for målene for den økonomiske rapporteringen, som omfatter systemet for økonomisk rapportering, består av de rutinene og regnskapsbøkene som er opprettet for å initiere, registrere, behandle og rapportere foretakets transaksjoner (samt hendelser og forhold) og for å holde kontroll med tilknyttede eiendeler, forpliktelser og egenkapital. Transaksjoner kan initieres manuelt eller automatisk av programmerte rutiner. Registrering betyr både det å identifisere og fange opp relevant informasjon om transaksjoner eller hendelser. Behandling omfatter slike funksjoner som redigering og godkjenning, beregning, måling, verdsettelse, summering og avstemming, utført gjennom enten automatiske eller manuelle rutiner. Rapportering er knyttet til utarbeidelsen av økonomiske rapporter samt annen informasjon, i elektronisk eller skriftlig form, som foretaket anvender ved måling og gjennomgåelse av foretakets økonomiske resultater og til andre formål. Kvaliteten på systemgenerert informasjon påvirker ledelsens evne til å ta hensiktsmessige beslutninger i forbindelse med styring og kontroll av foretakets aktiviteter og til å utarbeide pålitelige økonomiske rapporter.
10. Følgelig omfatter et informasjonssystem metoder og registre som:
  - identifiserer og registrerer alle gyldige transaksjoner,
  - i rett tid beskriver transaksjonene i tilstrekkelig detalj for å muliggjøre en riktig klassifisering av transaksjoner for økonomisk rapportering,
  - måler verdien av transaksjoner på en måte som muliggjør registrering av deres reelle pengeverdi i årsregnskapet,
  - fastsetter i hvilken tidsperiode transaksjonene oppsto for å muliggjøre registrering av transaksjoner i riktig regnskapsperiode,
  - presenterer transaksjonene og de tilknyttede tilleggsopplysningene på en tilfredsstillende måte i årsregnskapet.
11. Kommunikasjon innebærer å formidle en forståelse av individuelle roller og ansvar i forbindelse med den interne kontrollen over den økonomiske rapporteringen. Den

omfatter i hvilken grad medarbeiderne forstår sammenhengen mellom sine egne oppgavene i informasjonssystemet for økonomisk rapportering og andres arbeid, og fremgangsmåten for å rapportere avvik til riktig overordnet instans i foretaket. Åpne kommunikasjonskanaler bidrar til å sikre at avvik rapporteres og håndteres.

12. Kommunikasjon kan skje i form av policy-håndbøker, håndbøker for regnskap og økonomisk rapportering og rundskriv. Kommunikasjon kan også skje elektronisk, muntlig og gjennom ledelsens handlinger.

### Anvendelse i mindre foretak

13. Informasjonssystemer og tilknyttede forretningsprosesser som er relevante for økonomisk rapportering er som regel mindre formelle i små enn i store foretak, men deres rolle er like viktig. I små foretak der ledelsen tar aktivt del i den daglige driften, er omfattende beskrivelser av regnskapsrutiner, avanserte regnskapsbøker eller skriftlig fastlagte retningslinjer kanskje ikke nødvendig. Kommunikasjon kan gjøres mindre formell og være enklere å få til i små foretak enn i store på grunn av foretakets størrelse og antall nivåer, og som følge av at ledelsen er mer synlig og tilgjengelig.

### Kontrollaktiviteter

14. Kontrollaktiviteter er de retningslinjene og rutinene som bidrar til å sikre at instruksjoner fra ledelsen utføres, for eksempel at nødvendige tiltak iverksettes for å håndtere risikoer som truer oppfyllelsen av foretakets mål. Kontrollaktiviteter, enten i IT-systemer eller i manuelle systemer, har ulike formål og anvendes på ulike organisasjons- og funksjonsnivåer.
15. Generelt kan kontrollaktiviteter som kan være relevante for en revisjon, kategoriseres som retningslinjer og rutiner knyttet til følgende:
  - *Gjennomgåelse av resultater.* Disse kontrollaktivitetene omfatter gjennomganger og analyser av faktiske resultater sammenlignet med budsjetter, prognoser og resultater fra tidligere perioder, sammenligning av ulike grupper av data, driftsmessige og økonomiske, med hverandre, sammen med analyser av sammenhenger og undersøkende og korrigerende tiltak, sammenligning av interne data med informasjon fra eksterne kilder og gjennomgåelse av utførelsen av funksjoner eller aktiviteter, for eksempel en gjennomgåelse av rapporter etter bransje, region og type lån utført av en banksjef for forbrukerlån for lånetilsagn og inndrivning av lånefordringer.
  - *Informasjonsbehandling.* En rekke kontroller gjennomføres for å kontrollere at transaksjoner er nøyaktige, fullstendige og gyldige. De to hovedgruppene av kontrollaktiviteter i informasjonssystemet er applikasjonskontroller og generelle IT-kontroller. Applikasjonskontroller gjelder bruken av individuelle programmer. Disse kontrollene bidrar til å sikre at transaksjoner har forekommet, er godkjent og er fullstendig og nøyaktig registrert og behandlet. Eksempler på applikasjonskontroller er kontroll av den aritmetiske nøyaktigheten av registrerte regnskapsopplysninger, vedlikehold og gjennomgåelse av kontosaldoer og råbalanser, automatiserte kontroller, som for eksempel redigeringskontroller av inndata og kontroller av nummerrekkefølge, og manuelle oppfølgninger av avviksrapporter. Generelle IT-kontroller er retningslinjer og rutiner som er knyttet til mange programmer og de

underbygger effektiviteten av applikasjonskontroller ved å bidra til å sikre løpende problemfri drift av informasjonssystemet. Generelle IT-kontroller omfatter vanligvis kontroll over datasenter- og nettverksdrift, kjøp, endringer og vedlikehold av systemprogramvare, tilgangskontroll og kjøp, utvikling og vedlikehold av brukersystem. Disse kontrollene gjelder stormaskin-, minimaskin- og sluttbrukermiljøer. Eksempler på slike generelle IT-kontroller er programendringskontroller, kontroller som begrenser tilgangen til programmer eller data, kontroll ved innføringen av nye versjoner av programvarepakker og kontroll med systemprogramvare som begrenser tilgangen til eller overvåker bruken av systemfunksjoner som kan endre økonomiske data eller registreringer uten å etterlate revisjonsspor.

- *Fysiske kontroller.* Disse aktivitetene omfatter fysisk sikring av eiendeler, herunder egnede forholdsregler, som for eksempel begrensnig av fysisk adgang til eiendeler og regnskapsmateriale, passord for tilgang til dataprogrammer og datafiler og periodisk telling og sammenligning med beløp i registre (for eksempel sammenligning av resultatet av telling av kontanter, verdipapirer og varelagre med regnskapsbøkene). I hvilken grad fysiske kontroller for å forhindre tyveri av eiendeler er relevante for påliteligheten av regnskaper, og dermed for revisjonen, avhenger av omstendighetene, som tilfeller der eiendeler er spesielt utsatt for urettmessig tilegnelse. Disse kontrollene vil for eksempel vanligvis ikke være relevante hvis eventuelt lagersvinn ville blitt oppdaget ved periodiske fysiske inspeksjoner og registrert i årsregnskapet. Hvis ledelsen imidlertid kun støtter seg til et system for løpende registrering av varelager i den økonomiske rapporteringen, vil de fysiske sikkerhetskontrollene være relevante for revisjonen.
  - *Arbeidsdeling.* Hensikten med å tildele ansvar til ulike personer for godkjenning av transaksjoner, registrering av transaksjoner og oppbevaring av eiendeler, er å redusere enkeltpersoners mulighet til å begå og deretter skjule feil eller misligheter ved utøvelsen av vedkommendes oppgaver. Eksempler på arbeidsdeling er rapportering, gjennomgåelse og godkjenning av avstemminger og godkjenning og kontroll av dokumenter.
16. Noen kontrollaktiviteter kan avhenge av at det foreligger hensiktsmessige retningslinjer på høyere nivå opprettet av ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Godkjenningskontroller kan for eksempel være delegert i samsvar med fastsatte retningslinjer, for eksempel investeringskriterier fastsatt av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, eller det kan være at ikke-rutinemessige transaksjoner, som store kjøp eller salg, krever særskilt godkjenning på høyere nivå, noen ganger også fra aksjeeierne.

### **Anvendelse i mindre foretak**

17. Det er sannsynlig at elementene som ligger til grunn for kontrollaktivitetene i mindre foretak er de samme som i større foretak, men at graden av formalitet varierer. Det kan være at visse typer kontrollaktiviteter ikke er relevante i mindre foretak på grunn av kontroller som anvendes av ledelsen. For eksempel kan ledelsens eksklusive myndighet til å godkjenne kredittsalg, store kjøp og kredittordninger bidra til sterk kontroll med disse aktivitetene, og derved redusere eller fjerne behovet for mer detaljerte kontrollaktiviteter. En hensiktsmessig arbeidsdeling kan være et problem i mindre foretak. Foretak med bare noen få ansatte kan likevel greie å fordele ansvar for å oppnå en hensiktsmessig

arbeidsdeling eller, hvis dette ikke er mulig, anvende ledelsens overoppsyn på de aktivitetene som skulle vært delt, men som ikke er det, for å oppfylle kontrollmålene.

## Overvåking av kontroller

18. Et viktig lederansvar er å opprette og vedlikeholde intern kontroll på løpende basis. Ledelsens overvåking av kontroller omfatter en vurdering av hvorvidt kontrollene fungerer som forutsatt og at de endres i takt med endringer i omgivelsene. Overvåking av kontroller kan for eksempel være ledelsens gjennomgåelse av hvorvidt bankavstemminger utarbeides i rett tid, interne revisorers vurdering av salgsmedarbeidernes overholdelse av foretakets retningslinjer for vilkår i salgskontrakter og en juridisk avdelings tilsyn med at foretakets regler for etisk atferd eller ansvarlig forretningspraksis følges.
19. Overvåking av kontroller er en prosess for å vurdere kvaliteten til den interne kontrollen over tid. Den omfatter en rettidig vurdering av utformingen og funksjonen til kontroller og iverksetting av nødvendige utbedrende tiltak. Overvåking utføres for å sikre at kontroller hele tiden fungerer effektivt. Hvis for eksempel bankavstemmingenes aktualitet og nøyaktighet ikke overvåkes, er det mulig at medarbeiderne vil slutte å utarbeide dem. Overvåking av kontroller skjer gjennom løpende overvåkingsaktiviteter, separate evalueringer eller en kombinasjon av disse aktivitetene.
20. Løpende overvåkingsaktiviteter er integrert i de normale rutinemessige aktivitetene i et foretak og omfatter regelmessige ledelses- og oppfølgingsaktiviteter. Sjefer for salg, innkjøp og produksjon på avdelings- eller konsernnivå er direkte involvert i driften og kan stille spørsmål ved rapporter som avviker vesentlig fra deres kjennskap til driften.
21. I mange foretak bidrar interne revisorer eller medarbeidere med tilsvarende oppgaver til overvåkingen av et foretaks kontroller gjennom separate evalueringer. De gir regelmessig informasjon om funksjonen til den interne kontrollen, med hovedvekt på vurderinger av den interne kontrollens utforming og hvorvidt den fungerer effektivt. De kommuniserer informasjon om sterke og svake sider, og gir anbefalinger om hvordan den interne kontrollen kan forbedres.
22. Overvåkingsaktiviteter kan være anvendelse av informasjon formidlet av eksterne parter som antyder problemer eller fremhever områder der det er behov for forbedring. Ved å betale sine fakturaer eller klage på faktureringsbeløpet gir kundene en indirekte bekreftelse på faktureringsdata. I tillegg kan tilsynsmyndigheter kommunisere med foretaket angående forhold som påvirker den interne kontrollens funksjon, for eksempel vedrørende undersøkelser utført av banktilsynsmyndigheter. Ledelsen kan også ved gjennomføring av overvåkingsaktiviteter vurdere kommunikasjon fra eksterne revisorer angående den interne kontrollen.

### Anvendelse i mindre foretak

23. Løpende overvåkingsaktiviteter i mindre foretak er som regel mindre formelle og utføres vanligvis som en del av den generelle styringen av foretakets drift. Ledelsens aktive deltakelse i driften vil ofte medføre at vesentlige avvik fra forventede størrelser og unøyaktigheter i økonomiske data blir oppdaget, med påfølgende iverksetting av utbedrende tiltak.

## Vedlegg 3: Forhold og hendelser som kan tyde på risikoer for vesentlig feilinformasjon

Følgende er eksempler på forhold og hendelser som kan tyde på at det foreligger risikoer for vesentlig feilinformasjon. De gitte eksemplene dekker et bredt spekter av forhold og hendelser. Ikke alle forhold og hendelser er relevante for ethvert revisjonsoppdrag, men på den annen side er listen med eksempler heller ikke uttømmende.

- Virksomhet i regioner som er økonomisk ustabile, for eksempel land med betydelig valutadevaluering eller høy inflasjon
- Virksomhet i volatile markeder, for eksempel terminhandel
- Meget komplekst regelverk
- Forhold vedrørende fortsatt drift-forutsetning og likviditet, herunder tap av viktige kunder
- Begrensning av tilgangen på kapital og kreditt
- Endringer i foretakets bransje
- Endringer i leverandørkjeden
- Utvikling eller salg av nye produkter eller tjenester, eller inntreden i nye forretningsområder
- Utvidelse av virksomheten til nye geografiske områder
- Endringer i foretaket, som for eksempel store oppkjøp, omorganiseringer eller andre uvanlige hendelser
- Sannsynlighet for salg av enheter eller forretningssegmenter
- Komplekse allianser og felleskontrollert virksomhet
- Anvendelse av finansiering som ikke gjenspeiles i balansen, foretak med avgrenset formål og andre komplekse finansieringsordninger
- Vesentlige transaksjoner med nærstående parter
- Mangel på medarbeidere med tilstrekkelig kunnskap om regnskap
- Utskifting av nøkkelmedarbeidere, herunder tap av sentrale overordnede medarbeidere
- Svakheter i den interne kontrollen, særlig den som ikke håndteres av ledelsen
- Uoverensstemmelser mellom foretakets IT-strategi og dets forretningsstrategier
- Endringer i IT-miljøet
- Innføring av nye IT-systemer knyttet til økonomisk rapportering
- Tilsyns- eller andre offentlige myndigheters undersøkelse av foretakets drift eller økonomiske resultater
- Tidligere feilinformasjon, tidligere feil eller en vesentlig mengde justeringer ved regnskapsperiodens slutt
- Vesentlig mengde ikke rutinemessige eller ikke systematiske transaksjoner, herunder konserninterne transaksjoner og store inntektstransaksjoner ved regnskapsperiodens slutt
- Transaksjoner som er registrert basert på ledelsens beslutning, for eksempel refinansiering av gjeld, eiendeler som skal selges og klassifisering av omsettelige verdipapirer
- Innføring av nye regnskapsregler
- Regnskapsmessige målinger som et resultat av sammensatte prosesser

- Hendelser eller transaksjoner med vesentlig målingsusikkerhet, herunder regnskapsestimater
- Pågående rettssaker og betingede forpliktelser, for eksempel salgsgarantier, finansielle garantier og miljøtiltak