

RS 230

Revisjonsdokumentasjon

(Gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2008 eller senere)

Innhold	Punkt
Innledning	1-5
Definisjoner	6
Forskjellige typer revisjonsdokumentasjon	7-8
Form, innhold og omfang av revisjonsdokumentasjon	9-24
Dokumentasjon av de identifiserende egenskapene i de poster eller forhold som testes	12-13
Vesentlige forhold	14-19
Dokumentasjon av avvik fra grunnleggende prinsipper og nødvendige revisjonshandlinger	20-22
Identifisering av personer som har gjennomført og evaluert revisjonen	23-24
Sammenstilling av endelig oppdragsarkiv	25-30
Endringer i dokumentasjonen i unntakstilfeller etter datoen for avgivelse av revisjonsberetningen	31-32
	33
Ikrafttredelsesdato	

Vedlegg: Spesielle krav og veiledning vedrørende dokumentasjon i andre revisjonsstandarder

Revisjonsstandard (RS) 230, "Dokumentasjon" 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 revisjonsstandard (RS-en) er å fastsette normer og gi veiledning om revisjonsdokumentasjon. Vedlegget lister opp andre RS-er som inneholder krav og veiledning om dokumentasjon. Lover eller forskrifter kan fastsette ytterligere dokumentasjonskrav.
2. **Revisor må i rett tid utarbeide dokumentasjon som inneholder:**
 - (a) **Tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen.**
 - (b) **Bevis for at revisjonen ble utført i samsvar med RS-ene og aktuelle lovmessige og regulatoriske krav.**
3. Utarbeidelse av tilstrekkelig og hensiktsmessig dokumentasjon i rett tid bidrar til å øke kvaliteten på revisjonen og legger til rette for effektiv gjennomgåelse og evaluering av innhentet revisjonsbevis og konklusjonene som er trukket før revisjonsberetningen utformes. Dokumentasjon som utarbeides samtidig som arbeidet utføres vil sannsynligvis være mer nøyaktig enn dokumentasjon som er utarbeidet etterpå.

4. Overholdelse av bestemmelsene i denne RS-en er sammen med de spesielle dokumentasjonskravene i andre relevante RS-er vanligvis tilstrekkelig for å oppfylle formålene i punkt 2.
5. I tillegg til disse formålene tjener dokumentasjonen flere hensikter, herunder å:
 - (a) være til hjelp for revisjonsteamet ved planlegging og utførelse av revisjonen.
 - (b) være til hjelp for medlemmer av revisjonsteamet med oppfølgings- og veiledningsansvar, for å styre og ha tilsyn med arbeidet, og for å oppfylle sine plikter med hensyn til gjennomgåelse av arbeidet i samsvar med RS 220, "Kvalitetskontroll av revisjon av historisk økonomisk informasjon".
 - (c) gjøre det mulig for revisjonsteamet å kunne redegjøre for sitt arbeid.
 - (d) ha tilgjengelig registrerte forhold av betydning også for fremtidige revisjoner.
 - (e) gjøre det mulig for en erfaren revisor å gjennomføre kvalitetskontroll og inspeksjon¹ i samsvar med SK 1 - "Kvalitetskontroll for revisjonsselskaper som utfører revisjon og begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester"
 - (f) gjøre det mulig for erfarne revisorer å gjennomføre eksternt tilsyn og kontroll i samsvar med aktuelle lovmessige, regulatoriske eller andre krav.

Definisjoner

6. I denne RS-en betyr:
 - (a) "Revisjonsdokumentasjon" de registrerte revisjonshandlingene som er gjennomført², relevante revisjonsbevis som er innhentet og konklusjoner revisor har kommet frem til (begrepet "arbeidspapirer" blir også benyttet).
 - (b) "Erfaren revisor" en person (enten intern eller ekstern i forhold til revisjonsfirmaet) som har rimelig kjennskap til (i) revisjonsprosessene, (ii) RS-ene og aktuelle lover og regulatoriske krav, (iii) de forretningsmessige omgivelser som foretaket opererer i, og (iv) revisjonsmessige og økonomiske rapporteringsforhold som er relevante for foretakets bransje.

Forskjellige typer revisjonsdokumentasjon

7. Revisjonsdokumentasjon kan være registrert på papir, på elektroniske eller andre medier. Dokumentasjonen inkluderer for eksempel revisjonsprogrammer, analyser, problemnotater, sammendrag av vesentlige forhold, bekreftelser og uttalelser, sjekklister og korrespondanse (inkludert e-post) som gjelder vesentlige forhold. Sammendrag eller kopier av foretakets dokumenter, for eksempel vesentlige og spesifikke kontrakter og avtaler, kan inkluderes som en del av revisjonsdokumentasjon dersom det er hensiktsmessig. Revisjonsdokumentasjon er imidlertid ikke en erstatning for foretakets regnskapsdokumentasjon. Revisjonsdokumentasjon for ett bestemt revisjonsoppdrag sammenstilles i et oppdragsarkiv.

¹ Som definert i RS 220 (revidert)

² Utførte revisjonshandlinger inkluderer planlegging av revisjon, som beskrevet i RS 300 (revidert) "Planlegging av revisjon av regnskaper"

8. Revisor utelater vanligvis følgende fra revisjonsdokumentasjon: Erstattede utkast av arbeidspapirer og regnskap, notater som gjenspeiler ufullstendige eller foreløpige vurderinger, tidligere kopier av dokumenter som er korrigert for skrivefeil eller andre feil samt duplikat av dokumenter.

Form, innhold og omfang av revisjonsdokumentasjon

9. **Revisor må utarbeide revisjonsdokumentasjon på en slik måte at en erfaren revisor som tidligere ikke har hatt tilknytning til revisjonsoppdraget forstår følgende:**
- (a) **Type, tidspunkt og omfang av utførte revisjonshandlinger for å oppfylle RS-ene og aktuelle lovmessige og regulatoriske krav.**
 - (b) **Resultatene av revisjonshandlingene og innhentede revisjonsbevis.**
 - (c) **Vesentlige forhold som avdekkes i løpet av revisjonen og konklusjonene på dem.**
10. Form, innhold og omfang av revisjonsdokumentasjon avhenger av faktorer som:
- Typen revisjonshandlinger som skal utføres
 - De identifiserte risikoene for vesentlig feilinformasjon
 - Graden av skjønn som kreves for å gjennomføre arbeidet og evaluere resultatene
 - Betydningen av innhentede revisjonsbevis
 - Typen og omfanget av identifiserte avvik
 - Behovet for å dokumentere en konklusjon eller et konklusjonsgrunnlag som ikke enkelt kan fastslås ut fra dokumentasjonen av arbeidet som er utført, eller ut fra bevisene som er innhentet.
 - Revisjonsmetodikk og verktøy som er benyttet
- Det er imidlertid verken nødvendig eller gjennomførbart å dokumentere alle forhold som revisorene vurderer i løpet av en revisjon.
11. Muntlige forklaringer fra revisor er ikke alene tilstrekkelig til å underbygge arbeidet revisor har utført eller konklusjoner han har nådd, men kan brukes til å forklare eller klargjøre informasjon i revisjonsdokumentasjon.

Dokumentasjon av de identifiserende egenskapene i de poster eller forhold som testes

12. **Ved dokumentasjon av type, tidspunkt og omfang av utførte revisjonshandlinger, må revisor registrere de identifiserende egenskapene i de poster eller forhold som testes.**
13. Registrering av de identifiserende egenskapene tjener flere formål. For eksempel gjør det revisorteamet i stand til å redegjøre for arbeidet og tilrettelegger for undersøkelse av avvik eller uregelmessigheter. De identifiserende egenskapene vil variere med typen revisjonshandlinger og posten eller forholdet som testes. For eksempel:

- Ved utføring av en detaljtest av innkjøpsordrer utstedt av foretaket kan revisor identifisere de valgte dokumentene ved hjelp av dato og unike innkjøpsordrenummer.
- Ved utføring av en revisjonshandling som krever utvelgelse eller gjennomgåelse av alle poster over et bestemt beløp fra en gitt populasjon, kan revisor registrere omfanget av handlingen og identifisere populasjonen (f.eks. alle posteringer over et bestemt beløp fra bokføringsjournalen).
- For en revisjonshandling som krever systematiske stikkprøver fra en populasjon av dokumenter, kan revisor identifisere de utvalgte dokumentene ved å registrere kilde, startpunkt og stikkprøveintervall (f.eks. systematiske stikkprøver av pakksedler fra fraktloggen i perioden 1. april til 30. september, der man starter med rapport nr. 12345 og deretter velger hver 125. pakkseddel).
- Ved utføring av en revisjonshandling som krever forespørsel til bestemte ansatte i foretaket kan revisor registrere datoen for forespørslene samt de ansattes navn og stilling.
- For en observasjonshandling kan revisor registrere prosessen eller forholdet som observeres, relevante personer, deres respektive ansvar samt hvor og når observasjonen ble gjennomført.

Vesentlige forhold

14. Vurdering av vesentligheten av et forhold krever en objektiv analyse av fakta og omstendigheter. Vesentlige forhold kan blant annet være:
 - Forhold som fører til særskilte risikoer (slik det er definert i RS 315 "Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon").
 - Resultater av revisjonshandlinger som indikerer (a) at den økonomiske informasjonen kan være vesentlig feil eller (b) behov for revurdering av revisors tidligere vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon og revisors håndtering av disse risikoene.
 - Omstendigheter som medfører at revisor får betydelige problemer med å gjennomføre nødvendige revisjonshandlinger.
 - Funn som kan resultere i avvikende revisjonsberetning.
15. Revisor kan finne det nyttig å utarbeide og oppbevare en oppsummering (også kalt avslutnings-/sluttmemorandum eller -notat) som en del av dokumentasjonen. Dette beskriver betydelige forhold som er identifisert i løpet av revisjonen og hvordan de ble håndtert, eller det kan inneholde kryssreferanser til annen relevant, støttende dokumentasjon som gir slik informasjon. En slik oppsummering kan legge til rette for en effektiv gjennomgåelse og kontroll av dokumentasjonen, spesielt ved store og komplekse revisjonsoppdrag. Videre kan utarbeidelse av en slik oppsummering hjelpe revisor i vurderingen av de vesentlige forholdene.
16. **Revisor må dokumentere diskusjoner av vesentlige forhold med ledelsen og andre til riktig tid.**
17. Revisjonsdokumentasjon inkluderer nedtegnelser om vesentlige forhold som er diskutert, og når og med hvem diskusjonene fant sted. Den begrenses ikke til nedtegnelser som er utarbeidet av revisor, men kan inneholde andre egnede nedtegnelser, som for eksempel godkjente møtoreferater fra møter utarbeidet av foretakets ansatte. Andre som revisor kan drøfte betydelige forhold med kan være personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll, andre ansatte i foretaket og eksterne parter, for eksempel profesjonelle rådgivere for foretaket.

18. **Dersom revisor har identifisert informasjon som strider mot eller er inkonsistent med, revisors sluttkonklusjon om vesentlige forhold, må revisor dokumentere hvordan revisor håndterte den motstridende informasjonen eller inkonsistensen ved utarbeidelsen av sluttkonklusjonen.**
19. Dokumentasjonen av hvordan revisor håndterte denne motstridende informasjonen eller inkonsistensen, medfører imidlertid ikke at revisor må beholde dokumentasjon som er uriktig eller erstattet.

Dokumentasjon av avvik fra grunnleggende prinsipper eller nødvendige revisjonshandlinger

20. Grunnleggende prinsipper og nødvendige revisjonshandlinger i RS-ene er utformet for å hjelpe revisor i å oppfylle revisjonens overordnede formål. Bortsett fra i svært spesielle tilfeller følger revisor således alle grunnleggende prinsipper og utfører alle nødvendige revisjonshandlinger som er relevante for revisjonen.
21. **I de svært spesielle tilfellene hvor revisor finner det nødvendig å avvike fra et grunnleggende prinsipp eller en nødvendig revisjonshandling som er relevant for revisjonen, må revisor dokumentere hvordan alternative revisjonshandlinger oppfyller revisjonens formål, og årsakene til avviket, dersom de ikke kommer tydelig fram.** Dette innebærer at revisor må dokumentere hvordan de alternative revisjonshandlingene på en tilstrekkelig og hensiktsmessig måte erstatter grunnleggende prinsipper eller nødvendige revisjonshandlinger.
22. Dokumentasjonskravet gjelder ikke for grunnleggende prinsipper og nødvendige revisjonshandlinger som ikke er relevante for revisjonen, dvs. hvor omstendighetene som de spesifikke grunnleggende prinsippene eller den nødvendige handlingen omhandler ikke gjelder. For et løpende oppdrag er det for eksempel ingenting i RS 510 "Nye revisjonsoppdrag - inngående balanse" som er relevant. På samme måte er en RS som inkluderer betingede krav, ikke relevant dersom de spesifikke betingelsene ikke eksisterer (f.eks. kravet om avvikende revisjonsberetning når det foreligger begrensinger i utførelsen av revisjonen).

Identifikasjon av personer som har gjennomført og gjennomgått revisjonen

23. **Ved dokumentasjon av type tidspunkt og omfang av utførte revisjonshandlinger skal revisor registrere:**
 - (a) **Hvem som utførte revisjonsarbeidet og datoen arbeidet var ferdig**
 - (b) **Hvem som gjennomgikk det utførte revisjonsarbeidet og datoen og omfanget av denne gjennomgåelsen.³**
24. Kravet om å dokumentere hvem som gjennomgikk det utførte revisjonsarbeidet, innebærer ikke at hvert enkelt arbeidspapirer må inneholde bevis for gjennomgåelse. Dokumentasjonen viser imidlertid hvem som gjennomgikk bestemte elementer av utført revisjonsarbeid og når det ble gjort.

Sammenstilling av endelig oppdragsarkiv

25. **Revisor må fullføre sammenstillingen av endelig oppdragsarkiv innen rimelig tid etter datoen for avgivelse av revisjonsberetningen.**

³ Punkt 26 i RS 220 (revidert) fastsetter kravet om at revisor skal gjennomgå det utførte revisjonsarbeidet ved gjennomgåelse av dokumentasjon, som omfatter revisors dokumentasjon av omfang og tidspunkt for gjennomgåelsene. Punkt 25 i RS 220 (revidert) beskriver typen gjennomgåelse av utført arbeid.

26. SK1 krever at revisjonsselskaper etablerer retningslinjer og rutiner for fullføring av sammenstillingen av oppdragsarkivene innen rimelig tid. SK 1 indikerer at 60 dager etter datoen for avgivelse av revisjonsberetningen er en passende tidsfrist for å fullføre sammenstillingen av det endelige oppdragsarkivet.
27. Fullføring av sammenstillingen av oppdragsarkivet etter datoen for avgivelse av revisjonsberetningen er en administrativ prosess som ikke involverer gjennomføring av nye revisjonshandlinger eller at det trekkes nye konklusjoner. Man kan imidlertid gjøre endringer i dokumentasjonen i den siste sammenstillingsfasen dersom de er av administrativ karakter. Eksempler på slike endringer er:
- Sletting eller fjerning av erstattet dokumentasjon.
 - Sortering, sammenligning og kryssreferering av arbeidspapirer.
 - Avkryssing på avslutningssjekklistene som er relatert til sammenstillingsprosessen.
 - Dokumentering av bevis som revisor har innhentet, drøftet eller blitt enig med relevante medlemmer av revisjonsteamet om før datoen for avgivelse av revisjonsberetningen.
28. **Etter at sammenstillingen av det endelige oppdragsarkivet er fullført må revisor ikke slette eller fjerne dokumentasjon før den fastsatte oppbevaringstiden er utløpt.**
29. SK 1 krever at revisjonsselskaper etablerer retningslinjer og rutiner for oppbevaring av oppdragsdokumentasjon. SK 1 indikerer at oppdragsdokumentasjon vanligvis oppbevares minst fem år fra datoen for avgivelse av revisjonsberetningen eller datoen for konsernets revisjonsberetning, dersom den kommer senere.
- 29N I Norge må oppdragsdokumentasjon oppbevares i minimum 10 år, jf revisorloven § 5-5.
30. **Dersom revisor finner det nødvendig å endre eksisterende dokumentasjon eller tilføye ny dokumentasjon etter at sammenstillingen av oppdragsarkivet er ferdig, må revisor, uten hensyn til endringenes eller tilleggenes karakter, dokumentere:**
- (a) Når og av hvem de ble gjennomført, og (der det er aktuelt), gjennomgått;
 - (b) de spesifikke årsakene til foreta dem; og
 - (c) eventuelle følger for revisors konklusjoner.

Endringer i dokumentasjonen i unntakstilfeller etter datoen for avgivelse av revisjonsberetningen

31. **Når unntakstilfeller oppstår etter datoen for avgivelse av revisjonsberetningen, og disse krever at revisor må utføre nye eller ytterligere revisjonshandlinger som gir nye konklusjoner, må revisor dokumentere:**
- (a) Omstendighetene som oppsto;
 - (b) hvilke nye eller ytterligere revisjonshandlinger som er utført, hvilke bevis som er innhentet og hvilke konklusjoner som er trukket; og

- (c) **når og hvem som utførte endringene av revisjonsdokumentasjonen og (der det er aktuelt) hvem som gjennomgikk dem.**

32. Slike unntakstilfeller omfatter oppdagelse av fakta om den reviderte finansielle informasjonen som eksisterte på det tidspunktet revisjonsberetningen ble utstedt, og som kunne ha påvirket revisjonsberetningen dersom revisor hadde vært oppmerksom på dem.

Ikrafttredelsesdato

33. Denne RS-en gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2008 eller senere.

Vedlegg

Spesielle krav og veiledning vedrørende dokumentasjon i andre revisjonsstandarder.

- Nedenfor følger en liste over punkter i andre revisjonsstandarder som inneholder krav og veiledning vedrørende dokumentasjon:
- RS 210, “Vilkår for revisjonsoppdrag” - punkt 5
- RS 220, “Kvalitetskontroll av revisjon av historisk økonomisk informasjon” - punkt 11–14, 16, 25, 27, 30, 31 og 33
- RS 240, “Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper” - punkt 60 og 107–111
- RS 250, “Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper” - punkt 28
- RS 260, “Kommunikasjon om revisjonsmessige forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll” - punkt 16
- RS 300, “Planlegging av revisjon av regnskaper” - punkt 22-26
- RS 315, “Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon” - punkt 122 og 123
- RS 330, “Revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko” - punkt 73, 73a og 73b
- RS 505, “Eksterne bekreftelser” - punkt 33
- RS 580, “Uttalelser fra ledelsen” - punkt 10; og
- RS 600, “Bruk av annen revisors arbeid” - punkt 14.