

Internasjonal standard for beslektede tjenester

ISRS 4400 Avtalte kontrollhandlinger



International Federation
of Accountants

© 2010

revisorforeningen • no

International Auditing and Assurance Standards Board
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

This International Standard on Related Services (ISRS) 4400, «Engagements to Perform Agreed-upon Procedures regarding Financial Information» was prepared by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The objective of the IAASB is to serve the public interest by setting high quality auditing and assurance standards and by facilitating the convergence of international and national standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession.

The original English version of this publication may be downloaded free of charge from the IFAC website: <http://www.ifac.org>. The approved text is published in the English language.

The mission of IFAC is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high quality professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession's expertise is most relevant.

Copyright © 2005 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: «*Copyright © 2005 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.*» Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

Internasjonal standard for beslektede tjenester 4400 *Avtalte kontrollhandlinger* opprinnelig utgitt på engelsk av the International Auditing and Assurance Standards Board i the International Federation of Accountants (IFAC), og oversatt til norsk og utgitt av Den norske Revisorforening, med tillatelse fra IFAC. IFAC har vurdert oversettelsesprosedyren, og oversettelsen er gjort i samsvar med *Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC*. Den godkjente teksten til den internasjonale standarden for beslektede tjenester er den som er utgitt på engelsk av IFAC.

Engelsk utgave av internasjonal standard for beslektede tjenester 4400 *Avtalte kontrollhandlinger* © 2005 the International Federation of Accountants (IFAC).
Norsk utgave av internasjonal standard for beslektede tjenester 4400 *Avtalte kontrollhandlinger* © 2010 the International Federation of Accountants (IFAC).
Originalens tittel: International Standard on Related Services (ISRS) 4400, «Engagements to Perform Agreed-upon Procedures regarding Financial Information».

Internasjonal standard for beslektede tjenester (ISRS) 4400

Avtalte kontrollhandlinger

(Vedtatt av NSRFs styre med virkning for avtalte kontrollhandlinger som gjennomføres etter 1. januar 1997).

Innhold

| | Avsnitt |
|--|----------------|
| Innledning | 1-3 |
| Formål med avtalte kontrollhandlinger | 4-6 |
| Generelle prinsipper for utførelse av avtalte kontrollhandlinger | 7-8 |
| Avklaring av vilkårene for oppdraget | 9-12 |
| Planlegging | 13 |
| Dokumentasjon | 14 |
| Kontrollhandlinger og bevis | 15-16 |
| Rapportering | 17-18 |
| Tillegg for offentlig sektor | |
| | |
| Vedlegg 1: Eksempel på et engasjementsbrev for et oppdrag som består i å utføre avtalte kontrollhandlinger | |
| Vedlegg 2: Eksempel på rapport av faktisk resultat av kontrollhandlinger vedrørende leverandørgjeld | |

ISRS 4400 "Avtalte kontrollhandlinger" må leses i sammenheng med "Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester" som beskriver grunnlaget for utarbeidelsen av standardene, forholdet mellom standardene og lovgivningen om revisors oppgaver og plikter, og standardenes autoritet.

Innledning

1. Hensikten med denne standarden for beslektede tjenester (ISRS-en) er å fastsette normer og gi veiledning for revisors oppgaver når han har påtatt seg å utføre avtalte kontrollhandlinger, og om form og innhold i revisors rapport.
2. Standarden dekker kontroll av økonomisk informasjon. Den kan imidlertid også gi nyttig veiledning om kontroll av ikke-økonomisk informasjon, forutsatt at revisor har tilstrekkelig kjennskap til det aktuelle saksforholdet og det eksisterer rimelige kriterier å basere funnene på. Veiledning i revisjonsstandardene (ISA-ene) kan være til hjelp for revisor ved anvendelse av denne ISRS-en.
3. Avtalte kontrollhandlinger kan innebære at revisor utfører kontroller rettet mot enkelte regnskapsposter eller transaksjoner (f.eks. kundefordringer, leverandørgjeld, transaksjoner mellom nærstående parter, salg av deler av en virksomhet), deler av et regnskap (f.eks. balansen) eller et fullstendig regnskap.

Formål med avtalte kontrollhandlinger

4. **Avtalte kontrollhandlinger innebærer at revisor, etter avtale med virksomheten og eventuell tredjepart, utfører kontrollhandlinger av revisjonsmessig art og rapporterer resultatene av dette arbeidet.**

5. Da revisor kun avgir rapport om resultatene av avtalte kontrollhandlinger, gir han ikke uttrykk for noen sikkerhet for at informasjonen ikke inneholder vesentlige feil. Mottakere av rapporten må selv vurdere de kontroller som er utført og de funn som er rapportert og trekke sine egne konklusjoner på dette grunnlag.
6. Uttalelsen er kun til bruk for de parter som omfattes av den inngåtte avtale. Dette fordi andre, som ikke kjenner begrunnelsen for de kontrollhandlinger som er utført, vil kunne feiltolke opplysningene.

Generelle prinsipper for utførelse av avtalte kontrollhandlinger

7. **Ved utførelse av avtalte kontrollhandlinger må revisor følge god revisorskikk.** De etiske prinsipper som styrer revisors profesjonelle oppgaver og plikter for denne type oppdrag er:
 - a) integritet
 - b) objektivitet
 - c) profesjonell kompetanse og tilbørlig aktsomhet
 - d) konfidensialitet
 - e) profesjonell opptreden og
 - f) etterlevelse av faglige standarder
 Uavhengighet er ikke en nødvendig forutsetning for å utføre avtalte kontrollhandlinger. Vilkårene i et oppdrag kan imidlertid kreve at revisor må etterleve uavhengighetskravet i lov og god revisorskikk. I de tilfeller hvor revisor ikke er uavhengig, skal dette fremgå av rapporten.
8. **Revisor må utføre avtalte kontrollhandlinger i overensstemmelse med denne standard og vilkårene for oppdraget.**

Avklaring av vilkårene for oppdraget

9. **Revisor må sørge for at det er en klar forståelse for de kontrollhandlinger som er avtalt og for vilkårene for oppdraget. Dette gjelder både i forhold til representanter for virksomheten og andre definerte mottakere av rapporten.** Forhold som skal avtales inkluderer:
 - Oppdragets art, herunder det forhold at de kontrollhandlinger som utføres hverken utgjør revisjon eller begrenset revisjon, og at det derfor ikke vil bli gitt uttrykk for noen sikkerhet for at informasjonen ikke inneholder vesentlige feil.
 - Formålet med oppdraget.
 - Identifikasjon av den økonomiske informasjon som skal kontrolleres.
 - Type, tidspunkt for utførelse og omfang av de konkrete kontrollhandlinger.
 - Hvilken form rapporten antas å ville få.
 - Begrensninger mht. distribusjon av rapporten. Dersom slike begrensninger vil være i strid med bestemmelser gitt i lov eller forskrift, skal revisor ikke påta seg oppdraget.
10. Under visse omstendigheter, for eksempel når kontrollhandlingene er avtalt mellom |regulerende myndigheter, næringen og revisorprofesjonen, eller når revisorprofesjonen har definert kravet til en avtalebestemt handling (for eksempel en særattestasjon), er det ikke formålstjenlig å diskutere kontrollhandlingene med partene. Det kan likevel være hensiktsmessig å avholde et informasjonsmøte, slik at de involverte parter har forståelse for oppgaven som skal utføres av revisor.
11. Det er både i virksomhetens og revisors interesse at revisor sender et engasjementsbrev som angir de viktigste vilkår for oppdraget. Et avtalebrev bekrefter revisors aksept av oppdraget, og bidrar til å unngå misforståelser vedr. oppdragets formål, omfanget av revisors oppgaver, samt hva slags rapport som skal avgis.
12. Følgende forhold bør medtas i engasjementsbrevet:

- En opplisting av de kontrollhandlinger som etter avtale mellom partene skal utføres.
- En presisering av at rapporten kun kan distribueres til de parter som omfattes av avtalen.

Revisor kan i tillegg vurdere å legge ved et eksempel på den type rapport som vil bli avgitt. Vedlegg 1 inneholder eksempel på et engasjementsbrev.

Planlegging

13. **Revisor må planlegge sitt arbeid slik at oppdraget kan gjennomføres på en effektiv og hensiktsmessig måte.**

Dokumentasjon

14. **Revisor må dokumentere forhold som er viktige for å underbygge innholdet i rapporten, samt at arbeidet er utført i samsvar med denne standard og vilkårene for oppdraget.**

Kontrollhandlinger og bevis

15. **Revisor må utføre de kontrollhandlinger som er avtalt og benytte det bevismateriale han har innhentet som grunnlag for sin rapport.**

16. Aktuelle kontrollhandlinger kan omfatte:
- Forespørsler og analyser
 - Etterregning, sammenligning og andre nøyaktighetskontroller
 - Observasjoner
 - Inspeksjon
 - Innhenting av bekreftelser

Vedlegg 2 er et eksempel på en rapport som inneholder en liste med kontrollhandlinger som kan benyttes som en del av et typisk avtalt kontrollhandlingsoppdrag.

Rapportering

17. Revisors rapport etter gjennomføring av avtalte kontrollhandlinger skal beskrive formålet og de avtalte handlinger i tilstrekkelig detalj til at leseren kan forstå arten og omfanget av arbeidet som er utført.
18. **Revisors rapport må inneholde:**
- Overskrift**
 - Adressat (vanligvis klienten som har engasjert revisor til å utføre avtalte kontrollhandlinger)**
 - Identifikasjon av den spesifikke informasjon av økonomisk eller ikke-økonomisk art som er kontrollert**
 - En uttalelse om at det som er gjennomført, er de handlingene som ble avtalt med mottakeren**
 - En uttalelse om at oppdraget er utført i samsvar med denne standarden**
 - Når det er relevant, en opplysning om at revisor ikke er uavhengig av virksomheten**
 - Angivelse av formålet med de avtalte kontrollhandlingene**
 - Opplisting av de konkrete kontrollhandlinger som er utført**
 - Beskrivelse av resultatene av revisors arbeid, herunder tilstrekkelige detaljer om feil og avvik som er avdekket**
 - Presisering av at de utførte kontrollhandlingene hverken utgjør revisjon eller begrenset revisjon, og at det derfor ikke gis uttrykk for noen sikkerhet for at informasjonen ikke inneholder vesentlige feil**

- k) **Presisering av at dersom det hadde vært utført ytterligere kontrollhandlinger, eventuelt revisjon eller begrenset revisjon, kunne dette avdekket ytterligere forhold som ville blitt rapportert**
- l) **Presisering av hvem rapporten kan distribueres til**
- m) **Når aktuelt, en presisering av at rapporten kun dekker de konkrete forhold som er beskrevet, og at den ikke omfatter virksomhetens regnskap som helhet**
- n) **Sted og dato**
- o) **Revisors underskrift**

Vedlegg 2 inneholder et eksempel på en rapport om faktiske funn avgitt i forbindelse med et oppdrag som gjelder avtalte kontrollhandlinger rettet mot økonomisk informasjon.

Tillegg for offentlig sektor

1. Det kan forekomme at rapporten på et oppdrag i offentlig sektor ikke er begrenset kun til de parter som er blitt enige om kontrollhandlingene som skal gjennomføres, men at den også gjøres tilgjengelig for en videre krets av foretak eller personer (for eksempel en parlamentarisk granskning vedrørende et spesifikt offentlig foretak eller et departement).
2. Mandatene i offentlig sektor varierer i betydelig grad og det må utvises aktsomhet for å skille oppdrag som virkelig dreier seg om "avtalte kontrollhandlinger" fra oppdrag som forventes å være revisjon av økonomisk informasjon, for eksempel aktivitetsrapporter.

Vedlegg 1

Eksempel på engasjementsbrev for et oppdrag som består i å utføre avtalte kontrollhandlinger

Følgende brev kan benyttes som veiledning i forbindelse med avsnitt 9 i denne standarden, og er ikke ment å være noe standardbrev. Avtalebrevet må tilpasses de individuelle behov og omstendigheter.

«Til styret (eller andre representanter for klienten som har engasjert revisor):

Dette brevet bekrefter vår forståelse av vilkårene for og formålene med vårt oppdrag, samt art og begrensninger av de tjenester vi vil utføre. Vårt oppdrag vil bli utført i samsvar med ISRS 4400 «Avtalte kontrollhandlinger», og dette vil fremgå av vår rapport.

Vi har avtalt å utføre følgende kontrollhandlinger og vil rapportere resultatet av disse til Dem:

(Beskriv type, tidspunkt for utførelsen og omfang av kontrollhandlingene som skal utføres, herunder henvisninger, der det er aktuelt, til de dokumenter og den informasjon som skal gjennomgås, personer som skal kontaktes og parter det vil bli innhentet bekreftelser fra).

De handlinger vi vil utføre har kun som formål å bistå Dem med (gjengi formål). Vår rapport kan ikke brukes til noe annet formål og er kun til Deres informasjon.

Kontrollhandlingene som vi vil utføre, vil ikke utgjøre revisjon eller begrenset revisjon i samsvar med revisjonsstandardene, og det vil derfor ikke bli gitt uttrykk for noen sikkerhet for at informasjonen ikke inneholder vesentlige feil.

Vi legger til grunn at Deres ansatte vil gi nødvendig bistand, og forutsetter at vi vil få tilgang til alle arkiver, dokumentasjon og annen informasjon som vi måtte be om i forbindelse med vårt oppdrag.

(Vårt honorar vil bli fakturert etter hvert som arbeidet utføres, og vil være basert på medgått tid for de personer som arbeider på oppdraget, samt direkte utgifter. Den enkeltes timesats varierer med grad av ansvar og den erfaring og kunnskap som kreves.)

Vennligst undertegn og returner den vedlagte kopi av dette brevet for å bekrefte at det stemmer med Deres forståelse av vilkårene for oppdraget, herunder de konkrete kontrollhandlinger som vi har avtalt skal utføres.

Sted, dato

Revisjonsfirmaet XX

N.N. statsautorisert/registrert revisor

Bekreftet på vegne av ABC AS av

Sted, dato (Signatur)

Navn og tittel

Vedlegg 2

Eksempel på rapport av faktisk resultat av kontrollhandlinger vedrørende leverandørgjeld

«Til (de som har engasjert revisor)

Rapport om faktiske funn

Vi har gjennomført de handlinger som er avtalt med dere og listet opp nedenfor vedrørende ABC AS' leverandørgjeld pr. (dato) spesifisert i vedlagte lister (ikke vist i dette eksemplet). Vårt oppdrag ble utført i samsvar med ISRS 4400 «Avtalte kontrollhandlinger».

Handlingene ble utført kun for å bistå dere i vurderingen av riktigheten av leverandørgjelden og oppsummeres som følger:

1. Vi har innhentet og kontrollert summeringen av reskontroen for leverandørgjeld pr. (dato) utarbeidet av ABC AS og sammenlignet totalen med saldoen på tilhørende hovedbokskonto.
2. Vi har sammenlignet vedlagte liste (ikke vist i dette eksemplet) over større leverandører og skyldige beløp pr. (dato) med tilhørende navn og beløp i reskontroen.
3. Vi har innhentet kontoutdrag fra leverandører eller bedt leverandørene om å bekrefte utestående saldoer pr. (dato)
4. Vi har sammenlignet kontoutdragene eller bekreftelsene med beløpene vist til i punkt 2. For beløp som ikke stemte, innhentet vi avstemming fra ABC AS. For de innhentede avstemmingene identifiserte vi og listet opp utestående fakturaer, kreditnotaer og utestående sjekker større enn kroner XXX. Vi har lokalisert og kontrollert slike fakturaer og kreditnotaer som er mottatt senere og sjekker betalt senere, og vi har konstatert at de faktisk skulle fremstå som utestående på avstemmingene.

Vi rapporterer våre funn nedenfor:

- a) Med hensyn til punkt 1 har vi funnet at summeringen er korrekt og at totalbeløpet stemmer.
- b) Med hensyn til punkt 2 har vi funnet at de sammenlignede beløpene stemmer med hverandre.
- c) Med hensyn til punkt 3 konstaterte vi at det fantes kontoutdrag fra alle leverandører.
- d) Med hensyn til punkt 4 fant vi at beløpene enten stemte, eller for de beløp som ikke AS hadde utarbeidet avstemming og at kreditnotaer, fakturaer og utestående

sjekker over kroner XXX var tilbørlig listet som avstemmingsposter med følgende unntak:
(Opplisting av unntakene)

Siden de ovenstående kontrollhandlingene hverken utgjør revisjon eller begrenset revisjon i samsvar med revisjonsstandardene, gir vi ikke uttrykk for noen sikkerhet for at leverandørgjelden pr. (dato) ikke inneholder vesentlige feil.

Dersom vi hadde utført tilleggshandlinger eller hadde gjennomført revisjon eller begrenset revisjon i samsvar med revisjonsstandardene, kunne andre forhold ha kommet til vår kunnskap og blitt rapport til dere.

Vår rapport er utelukkende utarbeidet for det formål som er beskrevet i første avsnitt i denne rapporten og til deres informasjon, og skal ikke brukes til noe annet formål. Rapporten vedrører kun de kontoer og poster som er spesifisert ovenfor og omfatter ikke regnskapene for ABC AS som helhet.

Sted, dato
Revisjonsfirmaet XX
N.N. statsautorisert/registrert revisor»