

De nye vesentlighetsstandardene

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Steinar Andersen
Horwath Revisjon AS



Professor/programdirektør MRR
Aasmund Ellifsen
Norges Handelshøyskole

Med virkning for regnskaper for perioder som påbegynnes 1. januar 2010 eller senere, har vi fått nye revisjonsstandarder om revisors bruk av vesentlighet. Artikkelen presenterer og diskuterer de to nye ISA-ene og illustrerer bruk av standardene.¹

Som erstatning for den tidligere RS 320 *Vesentlighet*, har vi fått to omredigerte og reviderte standarder: ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon* (2010) og ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen* (2010). Selv om den grunnleggende forståelsen av vesentligbegrepet og dets bruk i revisjonen er uforandret, har det vært et behov for å klargjøre revisors bruk av vesentlighet og for å tilpasse standardene til en praksis som sikrer en effektiv revisjon.

Bruk av vesentlighet er fundamentalt og har lange tradisjoner i regnskap og revi-

sjon. Dette har sammenheng med at presisjonsnivået i regnskapet og revisjonen skal være tilpasset brukernes behov, samtidig som man skal unngå unødvendig ressursbruk. I revisjon er feilinformasjon, inkludert utelatelser, vesentlige dersom de kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet. Det er ofte vanskelig for revisor å vurdere hva som kan forventes å påvirke brukernes beslutninger. Revisor må likevel gjøre antagelser om hvem brukerne er, i hvilke sammenhenger regnskapet vil bli brukt og betydningen av feilinformasjon. Et viktig mål med de nye standardene om vesentlighet er å klargjøre hvilke krav som stilles til revisor og å gi en utvidet veiledning til revisor om hvordan kravene tilfredsstilles.

Det ligger i sakens natur at fastsettelse og vurdering av vesentlighet må være basert på revisors profesjonelle skjønn. Fastsettelsen av vesentlighet ved planlegging av revisjonen tar utgangspunkt i revisors oppfatning om regnskapsbrukernes behov for finansiell informasjon. Vurderinger av vesentlighet foretas i lys av rådende omstendigheter og påvirkes av feilinformasjonens størrelse og type. Revisors bruk av vesentlighet er utfordrende og har vært omdiskutert (Ellifsen og McKee, 1999). Forskning viser at revisorers skjønnsmessige vurderinger i vesentlighetsspørsmål ofte ikke er konsistente, og at de som utarbeider regnskapet, revisor og brukerne av regnskapet, typisk har ulike oppfatninger om vesentlighetsgrenser (Messier et al., 2005). Innholdet i de to nye vesentlighetsstandardene, ISA 320 ISA 450, må forstås mot denne bakgrunnen.

ISA 320 dekker revisors fastsettelse av vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjonen. ISA 450 dekker revisors vurdering av virkningen av identifisert feilinformasjon på revisjonen og av eventuell ukorrigert feilinformasjon på regnskapet. Det

er selvfølgelig en nær sammenheng mellom de to standardene siden fastsettelsen av størrelsen for vesentlighet vil ha betydning ved revisors vurdering av virkningen av feilinformasjon. Revisors vurdering av hvorvidt ukorrigert feilinformasjon er vesentlig har igjen betydning for revisors konklusjon i *revisjonsberetningen*, dvs. om regnskapet i *det alt vesentlige* er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (jf. ISA 700, 2010).

ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon

Det er som nevnt ovenfor en vanskelig skjønnsmessig vurdering for revisor å ta stilling til hvor mye feilinformasjon regnskapet kan inneholde før en bruker av regnskapet mener feilinformasjonen er vesentlig. Standarden klargjør derfor referanserammen for fastsettelse av vesentlighet, formålene med fastsettelsen av vesentlighet og beregning av vesentlighetsstørrelser. Revisor skal fastsette vesentlighet for regnskapet totalt sett og om nødvendig for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger. I tillegg skal revisor for å planlegge og gjennomføre revisjonen fastsette arbeidsvesentlighet som er lavere enn for regnskapet totalt sett. Dette er et nytt krav. Revisor skal også om nødvendig revurdere fastsatt



NYTT KRAV: For å planlegge og gjennomføre revisjonen skal revisor fastsette arbeidsvesentlighet som er lavere enn for regnskapet totalt sett.

¹ Artikkelen omhandler ikke vesentlighet i relasjon til revisjon av konsernregnskaper (omredigert og revidert ISA 600 *Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskaper (berunder arbeidet til revisor i konsernheter)* (2010), punktene 21–23) eller vesentlighet i relasjon til skatter og avgifter (SA 3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*, punktene 15–19).

vesentlighet under revisjonen. Det stilles større krav enn tidligere til dokumentasjon av fastsettelse av vesentlighet.

Referanseramme for fastsettelse av vesentlighet i revisjon

Det rammeverket for finansiell rapportering som er gjeldende for det regnskapet som skal revideres, kan inneholde en drøfting som gir revisor en referanseramme for fastsettelse av vesentlighet for revisjonen. RS 320 angir hvilke karakteristiske trekk en slik referanseramme vanligvis inneholder:

- Feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlige dersom de, enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet.
- Skjønnsmessige vurderinger av vesentlighet foretas i lys av rådende omstendigheter og påvirkes av feilinformasjonens størrelse eller type, eller en kombinasjon av begge.
- Skjønnsmessige vurderinger av forhold som er vesentlige for brukerne av regnskapet, bygger på en vurdering av behovet for finansiell informasjon som er felles for brukerne som en gruppe. Den mulige virkningen av feilinformasjon på bestemte individuelle brukere, hvis behov kan variere i stor grad, tas ikke i betraktning.

Når det gjelder revisors oppfatning om brukernes behov for finansiell informasjon, legger standarden til grunn at det er rimelig å anta at brukerne:

- a. Har rimelig kunnskap om forretningsmessige og økonomiske aktiviteter samt regnskap og vilje til å studere informasjonen i regnskapet med rimelig grundighet.
- b. Forstår at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert i forhold til vesentlighetsgrenser.
- c. Erkjenner de iboende usikkerhetene ved måling av beløp basert på bruk av estimater, skjønn og vurdering av fremtidige hendelser.
- d. Fatter rimelige økonomiske beslutninger på grunnlag av informasjonen i regnskapet.

Dette er viktige presiseringer for de rammer som gjelder for revisors fastsettelse av vesentlighet.

Formålene med fastsettelse av vesentlighet

Ved planlegging av revisjonen foretar revisor skjønnsmessige vurderinger av størrelsen på feilinformasjon som vil bli ansett

som vesentlig. Disse skjønnsmessige vurderingene gir grunnlag for å:

- a. Fastsette typen, tidspunktet og omfanget av risikovurderingshandlinger.
- b. Identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon.
- c. Fastsette typen, tidspunktet og omfanget av videre revisjonshandlinger.

Omstendighetene knyttet til enkelte typer feilinformasjon kan føre til at revisor vurderer dem som vesentlige selv om de er under vesentlighetsgrensen. Det er imidlertid ikke praktisk gjennomførbart å utforme revisjonshandlinger som avdekker feilinformasjon som kan være vesentlige alene på grunn av deres type og de særlige omstendighetene rundt deres forekomst.

Vesentligheten fastsatt ved planlegging av revisjonen definerer derfor ikke nødvendigvis et beløp hvor ukorrigert feilinformasjon under dette beløpet, enkeltvis eller samlet, alltid vil bli vurdert som uvesentlig (jf. ISA 450).

Fastsettelse av vesentlighet for regnskapet totalt sett

Ved utarbeidelsen av den overordnede revisjonsstrategien skal revisor fastsette vesentlighet for *regnskapet totalt sett*. Fastsettelse av vesentlighet innebærer at det utøves profesjonelt skjønn. I fastsettelsen av vesentlighet for regnskapet totalt sett tar revisor ofte utgangspunkt i en referanseverdi («benchmark») og en tilhørende prosent. ISA 320 gir veiledning om: (1) faktorer som kan påvirke identifiseringen av en hensiktsmessig referanseverdi, (2) eksempler på referanseverdier som kan være hensiktsmessige ut fra omstendighetene og (3) fastsettelse av en prosent som skal anvendes. Bruk av referanseverdier og tilhørende prosentsetser er imidlertid bare et hjelpemiddel for revisor i fastsettelse av vesentlighet, og standarden krever ikke dette.

For eksempel kan det være hensiktsmessig å bruke overskudd, slik som resultat før skatt, eller inntekter som referanseverdi dersom brukerne fokuserer på disse. Det er derfor viktig at revisor forsøker å finne de referanseverdiene brukerne fokuserer på når de tar sine beslutninger. Ut fra omstendighetene kan den valgte referanseverdien omfatte finansielle størrelser fra tidligere og/eller nåværende periode, inkludert budsjetter eller prognoser, justert for viktige endringer i omstendighetene ved enheten (for eksempel et betydelig oppkjøp) og relevante endringer i forholdene i bransjen eller de økonomiske omgi-

velsene som enheten driver i. Revisor kan for eksempel vurdere at fem prosent av resultat før skatt for videreført virksomhet er en hensiktsmessig vesentlighetsgrense for en kommersiell enhet i en produksjonsbransje, mens revisor kan vurdere at en prosent av samlede inntekter er hensiktsmessig for en enhet uten økonomisk formål. Høyere eller lavere prosenter kan imidlertid bli ansett som hensiktsmessige etter omstendighetene.

ISA 320 gir også veiledning om særlig hensyn for valg av referanseverdi knyttet til mindre enheter og enheter i offentlig sektor.

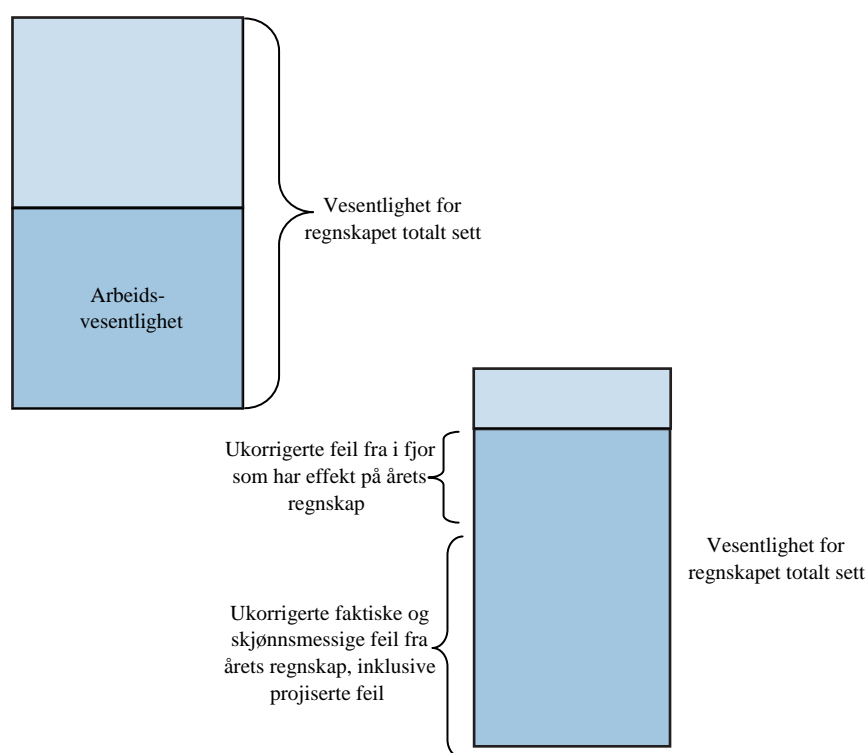
Fastsettelse av arbeidsvesentlighet

For å anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon og fastsette typen, tidspunktet og omfanget av videre revisjonshandlinger skal revisor *også* fastsette *arbeidsvesentlighet* («performance materiality»). Som påpekt ovenfor er dette et nytt krav. Arbeidsvesentlighet er **lavere enn** vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, og skal redusere muligheten for at summen av ukorrigert og ikke-avdekket feilinformasjon overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett til et akseptabelt lavt nivå. Fastsettelsen av arbeidsvesentlighet innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn, og påvirkes av revisors forståelse av enheten og revisors forventninger til feilinformasjon i inneværende periode. Jo mindre feilinformasjon revisor forventer at det er i regnskapet, jo mindre behov for å redusere arbeidsvesentlighet under vesentlighet for regnskapet totalt sett. En høy arbeidsvesentlighetsgrense betyr at revisor kan redusere omfanget av sitt arbeid og likevel redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon til et akseptabelt lavt nivå. På den annen side vil revisor ved en høy arbeidsvesentlighetsgrense ha en mindre «buffer» til gjenværende ikke-avdekket feilinformasjon og summen av ukorrigert feilinformasjon som ikke er med på listen over avdekkede feil.

Bruk av standarden betyr at revisor ikke nødvendigvis reviderer transaksjonsklasser eller kontosaldoer som ikke overstiger arbeidsvesentlighetsgrensen. Bufferen man oppnår ved bruk av arbeidsvesentlighet skal bidra til å sikre at eventuelle feil innenfor slike ikke-reviderte transaksjonsklasser eller kontosaldoer ikke innebærer en uakseptabel risiko for at summen av ukorrigert og ikke-avdekket feilinformasjon overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Revisor kan imidlertid ha en forventning om at en transak-

sjonsklasse eller kontosaldo skulle vært regnskapsført med et høyere beløp enn hva som fremgår av regnskapet, for eksempel dersom tilsvarende transaksjonsklasse eller kontosaldo oversteg arbeidsvesentlighetsgrensen foregående år – altså at det er risiko for manglende fullstendighet. I tilfeller hvor revisor vurderer at det foreligger særskilt risiko, vil man imidlertid ikke kunne unnlate å revidere en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsinformasjon med den begrunnelse at den er lavere enn arbeidsvesentlighetsgrensen, siden definisjonen av «særskilt risiko» innebærer at det foreligger risiko for *vesentlig* feilinformasjon². Det er derfor viktig at revisor utøver profesjonelt skjønn når man bestemmer hvilke transaksjonsklasser eller kontosaldoer man eventuelt unnlater å revidere med den begrunnelse at eventuelle feil uansett ikke kan medføre vesentlig feilinformasjon i regnskapet totalt sett.

Figur 1: Vesentlighet for regnskapet totalt sett og arbeidsvesentlighet



Forskjellen mellom vesentlighet for regnskapet totalt sett og arbeidsvesentligheten er en «buffer» som reduserer mulighetene for at summen av uavdekkede og ukorrigerede feil ikke overstiger vesentlighet for regnskapet totalt sett.

Selv om fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrensen ikke er en mekanisk øvelse, kan revisors metodikk inneholde retningslinjer som sier at arbeidsvesentligheten normalt ligger innenfor et visst intervall som måles i forhold til vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett – for eksempel 50 % til 75 % av vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Bruk av en høy arbeidsvesentlighetsgrense begrunnes normalt med at det forventes svært lite feilinformasjon i regnskapet. En slik forventning krever normalt at revisor har opparbeidet seg god kunnskap om virksomheten – gjerne over flere år.

Betinget krav til å fastsette vesentlighet for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger

Bare dersom det i lys av enhetens *særlige omstendigheter* («specific circumstances») finnes en eller flere bestemte *transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger* hvor feilbeløp som er lavere enn vesentlighet for regnskapet totalt sett, rimelig kan forventes å påvirke de økono-

miske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet, krever standarden at revisor fastsetter lavere vesentlighetsgrense(r) for disse. Standarden gir veiledning om faktorer som kan indikere at dette er nødvendig, for eksempel for transaksjoner med nærstående parter, godtgjørelse av ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll eller tilleggsopplysningene i forhold til bransjen som enheten driver i, slik som forsknings- og utviklingskostnader for et farmasøytisk selskap. Likeledes kan det ut fra de særlige omstendighetene være påkrevd at revisor fastsetter lavere arbeidsvesentlighetsgrense(r) enn total arbeidsvesentlighet for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger.

Standardens bruk av ordlyden «særlige omstendigheter» indikerer at det normalt ikke vil være behov for en særskilt angivelse av en lavere vesentlighetsgrense for en enkelt transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsinformasjon. Det betyr selvfølgelig ikke at det er noe til hinder for at revisor kan velge å fordele beløpet for vesentlighet for regnskapet til transaksjonsklasser og kontosaldoer (se diskusjon i Eilifsen et al. 2010: 96–97).

Revurdering av vesentlighet

Revisor skal revurdere vesentlighet for regnskapet totalt sett (og dersom det er relevant, vesentlighetsgrensen(e) for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger) når revisor under revisjonen blir oppmerksom på informasjon som ville ha medført at revisor hadde fastsatt et annet beløp (eller flere beløp) innledningsvis. Dette kan ha sammenheng med en endring i omstendighetene som fant sted under revisjonen (for eksempel en beslutning om å selge en viktig del av enhetens virksomhet), ny informasjon eller en endring i revisors forståelse av enheten og dens virksomhet som følge av gjennomføringen av videre revisjonshandlinger. Dersom det under revisjonen ser ut til at det faktiske resultatet kan bli betydelig forskjellig fra det forventede resultatet ved periodeslutt, som innledningsvis ble brukt til å fastsette vesentlighet for regnskapet totalt sett, korrigerer revisor denne vesentligheten. Når en revurdering av vesentlighet finner sted, skal revisor bestemme hvorvidt det er nødvendig å revidere arbeidsvesentlighet(er).

Dokumentasjon av fastsettelse av vesentlighet

Revisjonsdokumentasjonen skal omfatte beløpene og faktorene vurdert ved fastsettelsen av disse beløpene:

² ISA 315 (omredigert) *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* (2010), punkt 4, bokstav e).

- Vesentlighet for regnskapet totalt sett.
- Dersom det er relevant, vesentlighetsgrensen(e) for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger.
- Arbeidsvesentlighet.
- Eventuell revurdering av vesentlighet etter hvert som revisjonen utføres.

Eksempel 1: Fastsettelse av vesentlighetsgrenser

Revisor bør vurdere hvilken eller hvilke referanseverdi(er) som er relevant(e) for det enkelte revisjonsoppdrag. Selv om revisors metodikk for eksempel har omsetning, bruttofortjeneste, årsoverskudd, sum eiendeler og egenkapital som eksempler på mulige referanseverdier, innebærer ikke dette at samtlige av disse nødvendigvis skal benyttes ved fastsettelse av vesentlighetsgrense for hvert enkelt oppdrag.

I en handelsbedrift vil revisor for eksempel kunne vurdere at det er følgende tre referanseverdier som er relevante – altså hva revisor antar brukerne av akkurat dette regnskapet fokuserer på når de tar sine beslutninger.

		Fra %	Beløp	Til %	Beløp
Omsetning	50 000 000	0,5	250 000	1	500 000
Bruttofortjeneste	20 000 000	1,5	300 000	3	600 000
Årsoverskudd	2 000 000	5	100 000	10	200 000

Hvilke prosentsatser som benyttes, vil avhenge av omstendighetene. I dette eksempelet benyttes de intervaller som fremgår ovenfor, men revisor vil for hvert enkelt oppdrag, basert på skjønn, kunne sette disse intervallene med andre prosentsatser. Dersom vesentlighetsgrensen endres betydelig fra foregående år, bør dette begrunnes.

Revisor velger å fastsette følgende:

Vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett:	500 000
Arbeidsvesentlighetsgrense:	250 000
Grense for ubetydelige feil:	25 000

I dette eksempelet fastsettes én arbeidsvesentlighetsgrense. Denne settes her til 50 % av vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, og grensen for ubetydelige feil til 10 % av arbeidsvesentlighetsgrensen. Dette innebærer at revisor mener at summen av alle feil som hver for seg er lavere enn 25 000 uansett ikke kan medføre at regnskapet blir vesentlig feil. Videre innebærer det at revisor opererer med en vesentlighetsgrense på 250 000 til å anslå risiko og til å bestemme type, tidspunkt og omfang for de videre revisjonshandlinger.

Vurdering av identifisert feilinformasjon under revisjonens utførelse

Revisor skal akkumulere feilinformasjon identifisert under revisjonen, bortsett fra feilinformasjon som er *klart ubetydelig* («clearly trivial»). Klart ubetydelig feilinformasjon er slike beløp som åpenbart ikke vil ha vesentlig innvirkning på regnskapet, uansett om de betraktes enkeltvis eller samlet eller om de vurderes etter kriterier for størrelse, type eller omstendighet. Revisor skal angi grense for ubetydelige feil – en øvre beløpsgrense for når feilinformasjon vil bli ansett som klart ubetydelig.

Ved vurdering av virkningen av identifisert ukorrigert feilinformasjon sammenlignes summen av feilinformasjon akkumulert under revisjonen med vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett (og dersom det er relevant, tilsvarende for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger). Dersom identifisert feilinformasjon nærmer seg vesentlighetsgrensen, kan det foreligge en høyere enn en akseptabel lav risiko for at summen av mulig ikke-avdekket feilinformasjon sammen med identifisert feilinformasjon kan over-



2010 KURS

FUSJON OG FISJON – selskapsrett, skatt, regnskap

Advokat (h) Hans Olav Rostveit,
Advokatfirmaet Mageli
Advokat (h) Ulf Werner Andersen
Advokat (h) Cecilie Aa. Dyrnes,
PricewaterhouseCoopers
Statsautorisert revisor Kirsten Lucie Jacobsen
Statsautorisert revisor Sylvi Bjørnslett,
Deloitte

Oslo 8.–9. november

Kurset arrangeres i samarbeid med
Siviløkonomene KAN.

revisorforeningen • no

ISA 450 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen

ISA 450 omhandler revisors vurdering av virkningen av identifisert feilinformasjon for *revisjonen* og virkningen av eventuell ukorrigert feilinformasjon på *regnskapet*, samt kommunikasjon av ukorrigert feilinformasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, skriftlig uttalelse fra ledelsen (eventuelt dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll) om ukorrigerte feilinformasjon og dokumentasjon.

I vurderingen av virkningen av feilinformasjon og i kommunikasjonen av feilinformasjon til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, angir standarden at det kan være nyttig (uten at det er et krav) å skille mellom *faktisk feilinformasjon*, *skjønnsmessig feilinformasjon* og *projisert feilinformasjon*.

- Faktisk feilinformasjon er feilinformasjon som det ikke hersker noen tvil om.
- Skjønnsmessig feilinformasjon er forskjeller som oppstår på bakgrunn av ledelsens skjønnsmessige vurderinger av regnskapsestimater som revisor anser som urimelige, eller utvelgelsen eller anvendelsen av regnskapspolicyer som revisor anser som uegnet.
- Projisert feilinformasjon er revisors beste estimat på feilinformasjon i populasjoner basert på feilinformasjon identifisert i utvalgene.



FAKTISK FEILINFORMASJON: Faktisk feilinformasjon er feilinformasjon som det ikke hersker noen tvil om.

stige vesentlighetsgrensen. I så fall skal revisor fastslå hvorvidt den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen må revurderes. En slik revurdering skal også gjøres dersom typen identifisert feilinformasjon og omstendighetene rundt dens forekomst tyder på at det kan eksistere annen feilinformasjon som, når den slås sammen med feilinformasjon akkumulert under revisjonen, kan være vesentlig. Dette kan for eksempel gjelde i situasjoner hvor revisor identifiserer at feilinformasjon skyldes svikt i den interne kontrollen.

Det kan være aktuelt at revisor ber ledelsen om å undersøke et regnskapselement for at ledelsen skal forstå årsaken til feilinformasjonen, utføre handlinger for å fastsette verdien av den faktiske feilinformasjonen og foreta

nøvendige endringer i regnskapet. En slik forespørsel kan for eksempel foretas basert på revisors projisering av feilinformasjon identifisert i et utvalg. Når ledelsen korrigerer regnskapet, skal revisor gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger for å fastslå hvorvidt det fremdeles eksisterer feilinformasjon.

Kommunikasjon og korrigering av feilinformasjon

Revisor skal kommunisere i rett tid all feilinformasjon akkumulert under revisjonen til riktig ledelsesnivå, og revisor skal be ledelsen om å korrigere feilinformasjonen.

Dersom ledelsen nekter å korrigere deler av eller all feilinformasjonen som er kommunisert av revisor, skal revisor opparbeide seg en forståelse av ledelsens grunner til ikke å foreta korrigeringsene, og skal ta i betraktning denne forståelsen ved vurderingen av hvorvidt regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

Vurdering av virkningen av ukorrigert feilinformasjon

Før revisor vurderer virkningen av ukorrigert feilinformasjon, skal revisor revurdere vesentlighetsgrensen for å bekrefte hvorvidt den er fortsatt hensiktsmessig ut fra faktiske økonomiske resultater. Dette kravet har sammenheng med at revisors fastsettelse av vesentlighet i samsvar med RS 320

ofte er basert på estimater av økonomiske resultater og ikke de faktiske økonomiske resultatene.

Revisor skal avgjøre hvorvidt ukorrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet. Når revisor tar denne avgjørelsen, skal revisor vurdere:

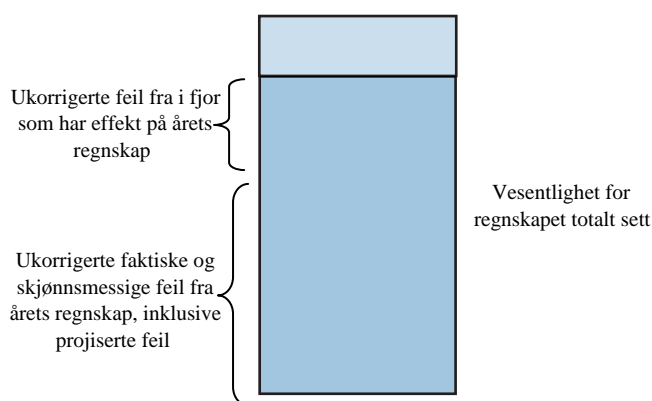
- Størrelsen på og typen feilinformasjon, både i forhold til bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger og regnskapet totalt sett, og de særlige omstendighetene rundt dens forekomst.
- Virkningen av ukorrigert feilinformasjon fra tidligere perioder på de relevante transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene, og på regnskapet totalt sett.

Punkt (a) betyr at hvert enkelt tilfelle av feilinformasjon blir vurdert for å evaluere dets virkning på de relevante transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene, herunder, hvis relevant, hvorvidt vesentlighetsgrensen for den bestemte transaksjonsklassen, kontosaldoen eller tilleggsopplysningen er oversteget.

ISA 450 gir veiledning om utligning av feilinformasjon. Dersom ett enkelt tilfelle av feilinformasjon anses å være vesentlig, er det usannsynlig at det kan utlignes av annen feilinformasjon. For eksempel dersom inntekter er blitt vesentlig overvurdert, vil regnskapet totalt sett inneholde vesentlig feilinformasjon, selv om virkningen av feilinformasjonen på inntekter fullstendig utlignes av en tilsvarende overvurdering av kostnader. Det kan være hensiktsmessig å utligne feilinformasjon innenfor samme kontosaldo eller transaksjonsklasse. Før revisor konkluderer med at det er hensiktsmessig å utligne selv uvesentlig feilinformasjon, vurderes risikoen for at ytterligere uavdekket feilinformasjon kan eksistere.

ISA 450 gir også veiledning om behandlingen av klassifiseringsfeil. Kvalitative vurderinger inngår når det skal fastslås om en klassifiseringsfeil er vesentlig. For eksempel vurderes virkningen av klassifiseringsfeilen på lånevilkår, på enkeltposter, eller på viktige forholdstall. Det kan forekomme at revisor konkluderer med at en klassifiseringsfeil ikke er vesentlig for regnskapet totalt sett, selv om den kan overstige vesentlighetsgrensen(e) som er anvendt ved vurdering av annen feilinformasjon. For eksempel er det mulig at en feilklassifisering mellom poster i balansen

Figur 2: Vurdering av identifisert feilinformasjon under revisjonens utførelse



Jo mindre som er igjen til å dekke mulige feil ut over ukorrigerte faktiske, skjønnsmessige og projiserte feil, jo høyere er risikoen for at regnskapet er vesentlig feil. Når summen av ukorrigerte faktiske, skjønnsmessige og projiserte feil (inklusive feil fra fjorårets regnskap som også påvirker årets regnskap – for eksempel periodiseringsfeil), nærmer seg vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, skal revisor fastslå hvorvidt den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen må revurderes. Revisor skal også fastslå om en slik revurdering er nødvendig dersom de avdekkede feil gir indikasjoner på at det kan eksistere annen feilinformasjon som sammen med akkumulert feilinformasjon kan overstige vesentlighet, for eksempel som følge av svakheter i den interne kontrollen.

ikke blir ansett som vesentlig for regnskapet totalt sett når beløpet som er feilklassifisert er lite i forhold til størrelsen på de tilknyttede postene i balansen, og feilklassifiseringen ikke påvirker resultatregnskapet eller viktige forholdstall.

Omstendighetene knyttet til visse tilfeller av feilinformasjon kan medføre at revisor vurderer dem som vesentlige, enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon akkumulert under revisjonen, selv om de ligger under vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Veiledningen i ISA 450, punkt A16 inneholder eksempler på tilfeller av feilinformasjon som av revisor kan bli bedømt som vesentlige, til tross for at de enkeltvis eller samlet ikke overstiger vesentlighetsgrensen. Disse eksemplene er gjengitt i tabell 1.

Tabell 1 : Eksempler på omstendigheter som kan påvirke vurderingen av vesentlighet av feilinformasjonen

Eksempler på tilfeller av feilinformasjon som kan medføre at revisor vurderer dem som vesentlige, enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, selv om de ligger under vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Omstendigheter som kan påvirke vurderingen, innebærer i hvilken grad feilinformasjonen:

- Påvirker etterlevelsen av regulatoriske krav.
- Påvirker etterlevelsen av lånevilkår eller andre kontraktsmessige krav.
- Knytter seg til en feilaktig utvelgelse eller anvendelse av en regnskapspolicy som har uvesentlig virkning på regnskapet i innværende periode, men som kan ha vesentlig virkning på regnskapet i fremtidige perioder.
- Skjuler en endring i inntekter eller andre trender, særlig i forbindelse med generelle økonomiske og bransjemessige forhold.
- Påvirker forholdstall som er brukt til å vurdere enhetens økonomiske stilling, driftsresultat eller kontantstrømmer.
- Påvirker segmentinformasjon presentert i regnskapet, for eksempel sakens betydning for et segment eller en annen del av enhetens virksomhet som er blitt identifisert å spille en betydelig rolle for enhetens drift eller lønnsomhet.
- Fører til en økning i ledelsens godtgjørelse, for eksempel ved å sikre at kravene for tildeling av bonuser eller andre incentiver blir oppfylt.
- Er viktig av hensyn til revisors forståelse av enhetens tidligere informasjon til regnskapsbrukere, for eksempel når det gjelder inntektsprognoser.
- Knytter seg til poster som involverer bestemte parter, for eksempel hvorvidt eksterne parter i transaksjoner er knyttet til medlemmer av enhetens ledelse.
- Er en utelatelse av informasjon som det ikke er spesifikt krav om i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, men som etter revisors skjønn er viktig for brukernes forståelse av enhetens økonomiske stilling, resultat eller kontantstrømmer.
- Påvirker annen informasjon som vil bli kommunisert i dokumenter som inneholder det reviderte regnskapet, for eksempel informasjon som med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene til brukerne av regnskapet.

I tillegg forklarer ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper* (2010) hvordan konsekvensene av feilinformasjon som er, eller kan være, resultatet av *misligheter*, bør vurderes i relasjon til andre aspekter ved revisjonen, selv om feilinformasjonens omfang ikke er vesentlig for regnskapet.

Revisor skal også vurdere virkningen av *ukorrigert feilinformasjon fra tidligere perioder* (jf. punkt (b) i det foregående). Den kumulative virkningen av uvesentlig ukorrigert feilinformasjon fra tidligere perioder kan ha vesentlig virkning på regnskapet for innværende periode. ISA 450 nøyer seg med å konstatere at det finnes forskjellige akseptable metoder for revisors vurdering av virkningen av slik ukorrigert feilinformasjon på regnskapet for innværende periode, og at bruk av samme vurderingsmetode sikrer konsistente vurderinger fra periode til periode (se Eilifsen et al. 2010: 111 for akseptable metoder og et talleksempl).

Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

Revisor skal kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll av tilfeller av ukorrigert feilinformasjon og den virkningen de, enkeltvis eller samlet,

kan ha på konklusjonen i revisjonsberetningen. Denne kommunikasjonen skal identifisere tilfeller av vesentlig ukorrigert feilinformasjon hver for seg og revisor skal be om at ukorrigert feilinformasjon blir korrigeret. Når det foreligger et stort antall enkeltstående, uvesentlige og ukorrigerte tilfeller av feilinformasjon, kan revisor kommunisere antallet og den totale pengemessige virkningen av den ukorrigerte feilinformasjonen i stedet for detaljene om hvert enkelt tilfelle av ukorrigert feilinformasjon.

Revisor skal også kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om virkningen av ukorrigert feilinformasjon fra tidligere perioder på de relevante transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene, og på regnskapet totalt sett.

Skriftlig uttalelse fra ledelsen

Revisor skal be om en skriftlig uttalelse fra ledelsen, og der det er relevant, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om hvorvidt de mener at virkningen av tilfeller av ukorrigert feilinformasjon er uvesentlig, enkeltvis eller samlet, for regnskapet totalt sett. En oppsummering av slike poster skal tas med i eller vedlegges den skriftlige uttalelsen.

Dokumentasjon

Revisjonsdokumentasjonen skal omfatte:

- a. Den øvre beløpsgrensen for når feilinformasjon vil bli ansett som klart ubetydelig (grense for ubetydelige feil).
- b. All feilinformasjon akkumulert under revisjonen og hvorvidt den er blitt korrigeret.
- c. Revisors konklusjon om hvorvidt tilfeller av ukorrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet, og grunnlaget for denne konklusjonen.

Oppsummering

ISA 320 og ISA 450 er ambisiøse og omfattende. Samtidig er standardene klar- og gjørende og gir omfattende støtte til revisors skjønnsmessige vesentlighetsvurderinger. Selv om grunntanken ved bruk av vesentlighet ikke er endret, får vi utvidede krav til hvilke oppgaver og plikter revisor har ved fastsettelse og vurdering av vesentlighet. Nytt er det at revisor i tillegg til å fastsette en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett, skal fastsette en arbeidsvesentlighetsgrense og en grense for ubetydelige feil. I tillegg gjelder utvidede dokumentasjonskrav.

Eksempel 2: Listing av feil (fortsettelse av Eksempel 1)

Vesentlighetsgrenser og grense for ubetydelige feil fra eksempel 1 benyttes i dette eksempelet. Eksempelet gjelder revisjon av et (aksje)selskap.

Transaksjonsklassen varekjøp har en populasjon av inngående fakturaer som i kroner utgjør kr 30 000 000. En av flere revisjonshandlinger revisor velger er å foreta en substanstest av 30 fakturaer for gyldighet og nøyaktighet. Revisor finner følgende:

1. Faktura pålydende 15 000 er registrert med kr 1 500
2. Faktura pålydende 2 000 er registrert med kr 22 000
3. Faktura pålydende 30 000 er korrekt registrert, men gjelder varekjøp til et datterselskap.

Øvrige fakturaer er korrekt behandlet.

Dette gir følgende avdekkede feil:

1. – 13 500
2. + 20 000
3. – 30 000

Konsekvenser – ytterligere revisjonshandlinger

Nærmere undersøkelse viser at feil nr. 1 og 2 har oppstått i en periode der en ny og uerfaren medarbeider har registrert inngående fakturaer. Siden disse feilene skyldes uerfarenhet hos en bestemt medarbeider, planlegger og gjennomfører revisor ytterligere handlinger spesielt rettet mot denne medarbeideren. Under kommunikasjon med vedkommende medarbeiders overordnede kommer det frem at selskapet allerede har avdekket svakhetene hos denne medarbeideren, og sørget for nødvendig opplæring samt presisert viktigheten av nøyaktighet. Det opplyses videre at selskapet har gjennomgått arbeidet denne medarbeideren har utført, og foretatt nødvendige korreksjoner. De to feilene revisor har avdekket, må etter selskapets syn være noe man har oversett. Revisor kontrollerer ytterligere 5 inngående fakturaer i den aktuelle perioden for å verifisere selskapets utsagn. Det avdekkes ingen feil ved kontroll av disse fakturaene. Revisor konkluderer derfor med at det ikke er nødvendig å projisere de avdekkede feilene.

Feil nr. 3 gjelder innkjøp av et produkt som ikke omsettes av morselskapet. Revisor planlegger og gjennomfører ytterligere

handlinger for å avdekke om det foreligger flere feil av samme type, for å ta stilling til om det er grunnlag for å behandle den avdekkede feilen som en isolert feil, eller om det må foretas projisering. Vi forutsetter i første omgang at revisor konkluderer med at det ikke er nødvendig å projisere den avdekkede feilen.

Hva skal listes som feil?

- a. 30 000, siden dette er det eneste tallet som overstiger grensen for ubetydelige feil?
- b. 63 500, siden dette er summen av tallverdiene (absoluttverdiene) av feilene?
- c. 0, siden summen av feilene er 23 500, og dette er lavere enn grensen for ubetydelige feil?
- d. Et annet beløp?

Revisor vurderer og konkluderer på om de avdekkede feilene kan indikere at det foreligger ytterligere uavdekkede feil. I eksempelet konkluderer revisor med at så ikke er tilfelle. Innenfor samme transaksjonsklasse kan man da normalt utligne feilene, slik at man her faller ned på alternativ c. Normalt er det størrelsen på feilen som avdekkes ved revisjonshandlingen – feil i utvalget på 30 fakturaer – som man måler opp mot grensen for ubetydelige feil.

Feil nr. 3 kan indikere at det er mangelfulle interne rutiner som medfører at selskapet ikke sikrer at kostnadsføring skjer i riktig konsernselskap. I tilfelle de handlinger som er beskrevet under «Konsekvenser – ytterligere revisjonshandlinger» ovenfor, viser at det er flere tilfeller av slik feilregistrering, må revisor vurdere å projisere feilen. Projisering av feil gjøres skjønnsmessig, blant annet basert på størrelsen av populasjonen og størrelsen på det utvalget som er kontrollert. Den projiserte feilen må tillegges de øvrige avdekkede feil. Dersom projisert feil som skyldes registrering av datterselskapets varekjøp i dette selskapet er 300 000, vil man liste $(300\,000 - 30\,000) 270\,000$ i tillegg til feilene ovenfor. Med et slikt resonnement vil man falle ned på alternativ d, og liste $(270\,000 + 23\,500) 293\,500$ som feil. Denne feilen må tas med ved oppsummering av avdekkede feil i de øvrige transaksjonsklasser og kontosaldoer, og vurderes opp mot vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett.

Referanser

Den norske Revisorforening. 2010. RS 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper.*

Den norske Revisorforening. 2010. ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser.*

Den norske Revisorforening. 2010. ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon.*

Den norske Revisorforening. 2010. ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen.*

Den norske Revisorforening. 2010. ISA 600 *Serlige hensyn ved revisjon av konsernregnskaper (berunder arbeidet til revisor i konsern enheter).*

Den norske Revisorforening. 2010. ISA 700 *Konklusjon og rapportering om regnskaper.*

Den norske Revisorforening. 2007. SA 3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter.*

Eilifsen, Aa. W. F. Messier Jr., S. M. Glover og D. F. Prawitt. 2010. *Auditing & Assurance Services Second International Edition.* McGraw-Hill, London.

Eilifsen, Aa. og T. E. McKee. 1999. *Vesentlighetsbegrepet og dets bruk i revisjon.* *Revisjon og Regnskap*, 8, 42–9.

Messier, Jr. W. F., N. Martinov og Aa. Eilifsen. 2005. *A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later.* *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24: 2 (November): 153–187.