

Revisjon av estimater – enda mer omfattende

Artikkelen diskuterer de viktigste endringene i revidert ISA 540 og hvilke praktiske konsekvenser endringene vil få for revisor. Det gis tips om hvordan det kan skapes forståelse hos ledelsen for økt revisjonsarbeid og honorar, og om hvordan revisor kan vurdere om standarden kommer til anvendelse på regnskapsposter.



Statsautorisert revisor
Kjersti Lothe
PwC

I artikkelen presenteres også en prosessorientert modell for hvordan revisor kan systematisere kravene i den reviderte standarden. Den reviderte standarden gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 15. desember 2019 eller senere.

Krever større arbeidsinnsats

Revidert ISA 540 vil kreve betydelig større arbeidsinnsats fra revisor enn tidligere, allerede ved planleggingen av revisjonsoppdragene. Spesielt forventes mer tid brukt på risikovurderingsprosessen, fordi iboende risiko og kontrollrisiko skal vurderes og dokumenteres hver for seg, for hvert enkelt regnskapsestimater.

Dette vil kreve større forståelse av egenkapene og kompleksiteten ved det enkelte regnskapsestimater, og kvaliteten på de prosessene og internkontrollen som ledelsen har implementert. Standarden forventer økt profesjonell skepsis og dokumentasjon av hvordan profesjonell skepsis er utøvet.

Store endringer med store konsekvenser

Revidert ISA 540 stiller betydelig utvidede krav til hele prosessen for revisjon av regnskapsestimater, fra risikovurdering og bevisinnhenting, til kontroll av

noteinformasjon, evaluering og kommunikasjon. Standarden understreker nå tydelig at den gjelder for alle identifiserte regnskapsestimater. Selv for mindre foretak kan det forekomme mange regnskapsestimater, og revisjonsarbeidet kan fort bli omfattende.

Først vil revisor erfare at handlingene knyttet til risikovurderingsfasen er betydelig mer spesifikke enn tidligere og vil kreve mer tid i møter med ledelsen for å forstå risiko ved regnskapsestimaterne, fastsette nivået på iboende risiko og kartlegge hvordan ledelsen behandler risikoen for at estimatene er feil.

Separat vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko

Revidert ISA 540 krever at revisor dokumenterer en separat vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko på påstandsnivå for hvert identifisert regnskapsestimater. Dette vil kunne avdekke nye risikoer knyttet til regnskapsestimater enn tidligere. Tidligere standard tillot en samlet vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon knyttet til regnskapsestimater. Kvaliteten på ledelsens prosesser og internkontroll får større betydning enn tidligere, med et eksplisitt krav til å kommunisere med styret og ledelsen ved mangler i internkontroll, i tråd med ISA 260 og ISA 265. Standarden krever at revisor selv fastsetter et punktestimat eller intervall for regnskapsestimater dersom ledelsen ikke i tilstrekkelig grad håndterer estimeringsusikkerhet ved estimater selv.

Økt fokus på profesjonell skeptisk atferd

Ved bevisinnhenting stilles mer detaljerte krav til test av metode, forutsetninger og data. Den mest merkbare endringen i praksis vil nok knytte seg til de økte forventningene om profesjonell skepsis fra revisors side. Dette krever en atferdsendring fra revisor til i større grad å utfordre ledelsens vurderinger og meninger. Dette omfatter både å søke etter informasjon som kan trekke ledelsens påstander i tvil, såvel som å søke etter bevis som kan underbygge om deres påstander er rimelige. Kravet om dokumentasjon av utvist profesjonell skepsis ved kontrollarbeidet er utvidet og kan være uvant og krevende å få på plass i revisjonsfilen.

Økte krav til revisjon av noteopplysninger

Kravene til revisjon av tilhørende noteopplysninger økes også. Den estimeringsusikkerheten og sensitiviteten for endringer i forutsetninger som regnskapsestimater er beheftet med, er sentral tilleggsinformasjon for regnskapsbrukerne. Revisjon av noteopplysninger bør av den grunn utføres av noen på revisjonsteamet med god kunnskap om estimeringsusikkerhet og sensitivitet i regnskapsestimater. Revisor må forvente at det vil medgå mer tid til revisjon av noteopplysninger, og påse at de som utfører denne revisjonen, er erfarne.

Kommunikasjon med ledelsen om økt arbeidsomfang

Alle endringene beskrevet ovenfor tilsier en forventning om økning i arbeidsomfang knyttet til revisjonen av regnskapsestimater ved de aller fleste revisjonsoppdrag. Det fremkommer riktignok tydelig i standarden at det forventes et mindre omfang revisjonshandlinger når estimeringsusikkerhet, kompleksitet og subjektivitet ved fastsettelsen av regnskapsestimater er lav. Når risiko som følge av disse forholdene er høy, forventes derimot langt mer omfattende revisjonshandlinger. Selv om revidert standard på denne måten kan sies å være skalerbar, mener vi likevel at det minimum av arbeid revisor må utføre på enkle estimater, er mer omfattende enn det tidligere standard la opp til.

For regnskapsestimater revisor har oppfattet som viktige og komplekse og har viet mye tid under forrige versjon av ISA 540, vil ikke nødvendigvis revidert standard få så store konsekvenser. For slike regnskapsestimater er det sannsynlig at revisor allerede har en god forståelse av både iboende risiko og kontrollrisiko, og også tidligere har sett viktigheten av å utvise en profesjonell skeptisk holdning ved revisjonen. For slike estimater vil merarbeidet muligens bare bestå av å etterleve de økte dokumentasjonskravene. For regnskapsestimater revisor derimot ikke har gått i dybden på tidligere, og ikke har opparbeidet en spesifikk forståelse av iboende risiko og kontrollrisiko for, vil informasjonsinnhentingen kreve merarbeid.

Det kan være utfordrende å skape forståelse hos ledelsen for hvorfor deres foretak skal bære den økte kostnaden revisor har med å etterleve en strengere revisjonsstandard enn tidligere. Årsaken er at regnskapsestimater utgjør en stadig viktigere del av regnskapsrapporteringen. Dette følger av utviklingen av regnskapsstandardene, spesielt innen IFRS, og et stadig mer komplekst forretningsmiljø som gir både flere og mer komplekse regnskapsestimater. Det er ledelsens ansvar å sikre kvalitet på regnskapsestimater ved regnskapsrapporteringen, herunder gi brukerne den tilleggsinformasjon som er viktig for dem

for å forstå risiko ved estimatene. Den økte risikoen ved regnskapsestimater er først og fremst en økt risiko for ledelsen, med den konsekvens at ledelsen bør vurdere å forsterke sine prosesser og internkontroll, og bruke mer tid på å dokumentere regnskapsestimater. Ledelsen kan selv påvirke hvor mye merarbeid økt risiko og strengere revisjonskrav vil medføre for revisor ved å forberede god dokumentasjon av alle regnskapsestimater og i størst mulig grad innhente ekstern dokumentasjon som danner grunnlag for eller underbygger vurderingene.

Å skape forståelse for økt tidsbruk og risiko for ledelsen, vil være grunnleggende viktig for å få betalt for merarbeidet knyttet til revisjonen av regnskapsestimater. En tydelig kommunikasjon om de endrede kravene og bakgrunnen for dette, i en tidlig fase av revisjonen, vil være avgjørende. Forklaringene bør omfatte de enkelte stegene i prosessen revisor må følge.

Hvordan fastslå om standarden kommer til anvendelse

Som følge av at arbeidet med revisjon av regnskapsestimater, selv for mindre foretak, fort kan bli omfattende, er det nødvendig for revisor å forstå for hvilke poster den reviderte standarden kommer til anvendelse. Dette fordrer god forståelse av de relevante regnskapsreglene, de enkelte regnskapstransaksjonene og det avtaleinnholdet som påvirker disse, samt generelt god virksomhetsforståelse.

Standarden definerer et regnskapsestimater som:

«.. en beløpsmessig verdi som er målt i samsvar med kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, der målingen er gjenstand for estimeringsusikkerhet.»

Standarden er med andre ord bare relevant når målingen av beløpet er gjenstand for estimeringsusikkerhet. Estimeringsusikkerhet skapes når regnskapsposten eller de tilhørende noteplysningsene ikke kan måles sikkert,

utelukkende basert på observerbare data. Svært ofte blir informasjon som er nødvendig for å kunne utføre en presis og sikker måling av transaksjonene i regnskapsperioden ikke tilgjengelig før i etterkant av regnskapsrapporteringen. Konsekvensen er at ledelsen må ta forutsetninger som er beheftet med større eller mindre usikkerhet.

Ofte forutsettes at ukurans og avsetning for tap på krav er regnskapsestimater. Imidlertid er disse postene regnskapsestimater bare hvis de faktisk er gjenstand for estimeringsusikkerhet.

Den første vurderingen revisor må gjøre, er derfor om regnskapsposten er gjenstand for estimeringsusikkerhet. Hvis regnskapsposten ikke er gjenstand for estimeringsusikkerhet, står vi ikke overfor et regnskapsestimater, og revidert ISA 540 kommer ikke til anvendelse ved revisjon av posten. Hvis derimot posten er gjenstand for estimeringsusikkerhet, må revisor vurdere om posten som er gjenstand for estimeringsusikkerhet, er vesentlig. Hvis regnskapsposten ikke er vesentlig, er det ikke nødvendig å anvende kravene i revidert ISA 540 på posten.

Spørsmålet om regnskapsposter i denne forbindelse kan deles opp i underpopulasjoner etter henholdsvis med og uten estimeringsusikkerhet, hvorpå vesentlighet vurderes pr. populasjon, diskuteres i fagmiljøene. Det er ikke gitt noen klar konklusjon fra autoritative kilder. Enkelte argumenterer med at regnskapsposter kan deles opp slik at kravene i ISA 540 bare er relevante for den delen av regnskapsposten hvor det forekommer estimeringsusikkerhet. Eksemplene på oppdeling av regnskapsposter nedenfor mener vi kan egne seg for foretak som ikke er av allmenn interesse. Det anbefales at det enkelte revisjonsfirma oppretter egne retningslinjer for å klargjøre dette spørsmålet.

Eksempel 1 – Varebeholdning Vurdering av estimeringsusikkerhet

Ukurans som en konsekvens av foreldede, ødelagte og ikke salgbare varer uten verdi er ikke nødvendigvis beheftet med estimeringsusikkerhet dersom

det er åpenbart at verdien skal nedskrives i sin helhet. Det foreligger dermed ingen estimeringsusikkerhet ved målingen og ikke noe behov for å fastsette regnskapsestimater.

Et varelager som er gjenstand for prisfallsrisiko, men hvor netto salgsverdi kan dokumenteres å være høyere enn anskaffelseskost, skal måles til anskaffelseskost. Det foreligger dermed ingen estimeringsusikkerhet ved målingen og ikke noe behov for å fastsette regnskapsestimater, forutsatt at målingen av anskaffelseskost ikke er gjenstand for estimeringsusikkerhet.

Et varelager som er gjenstand for prisfall med risiko for at netto salgsverdi er lavere enn anskaffelseskost, vil være gjenstand for estimeringsusikkerhet, og dermed er det behov for å fastsette et regnskapsestimater. ISA 540 vil ha relevans ved revisjonen med mindre estimatet ikke er vesentlig.

Anskaffelseskost for et varelager kan også være gjenstand for estimeringsusikkerhet. Et eksempel er avtale om volumrabatter fra leverandører. Slike rabatter skal reflekteres i anskaffelseskost for varene. Dersom endelig volumrabatt ikke er kjent ved regnskapsrapporteringstidspunktet fordi volumavtalen løper for en annen periode enn regnskapsperioden, vil det være behov for å fastsette regnskapsestimater for måling av anskaffelseskost.

Vurdering av vesentlighet

Ved vurdering av om regnskapsestimater er vesentlig, er det viktig å skille mellom beløpsstørrelsen på varebeholdningen, og beløpsstørrelsen på selve nedskrivningen. Vesentlighetsvurderingen må ta utgangspunkt i beløpsstørrelsen på den delen av varebeholdningen som er gjenstand for estimeringsusikkerhet. Det vil ellers foreligge en ikke-adressert risiko for at nedskrivningen ikke er tilstrekkelig stor.

Ved vesentlighetsvurderingen kan lagerbeholdning deles i underpopulasjoner. Eksempelene er ikke uttømmende:

Populasjon – varebeholdning	Karakteristika ved populasjonen	Vurdering av estimeringsusikkerhet og vesentlighet
Underpopulasjon 1	Varer med risiko for prisfall ned til anskaffelseskost, men ikke lavere, forutsatt at anskaffelseskost ikke er gjenstand for estimeringsusikkerhet	ISA 540 kommer ikke til anvendelse – ingen estimeringsusikkerhet
Underpopulasjon 2	Ikke salgbare varer, nedskrevet i sin helhet	ISA 540 kommer ikke til anvendelse – ingen estimeringsusikkerhet
Underpopulasjon 3	Varer med risiko for prisfall til lavere enn anskaffelseskost	ISA 540 kommer til anvendelse – dersom underpopulasjon 3 er vesentlig
Underpopulasjon 4	Varer med volumrabatter, hvor endelig volumrabatt blir fastsatt på et senere tidspunkt enn regnskapsrapporteringen	ISA 540 kommer til anvendelse – dersom underpopulasjon 4 er vesentlig

Eksempel 2 – Kostnader

Vurdering av estimeringsusikkerhet:

Periodisering av husleiekostnad mellom to regnskapsperioder basert på inngående faktura, avtale eller annet grunnlag, hvor total kostnad er fast, kjent og direkte observerbar basert på fakturaen, innebærer ingen estimeringsusikkerhet. Selv om det må foretas en kalkulering for å finne kostnadsbeløpene som skal henføres til de enkelte periodene, kan kalkuleringen gjøres med bakgrunn i kjente data uten behov for bruk av forutsetninger. Det foreligger dermed ingen estimeringsusikkerhet ved målingen og ikke noe behov for å fastsette regnskapsestimater.

Ved kostnadsføring av husleie som har flere mulige beløpsmessige utfall, for eksempel på grunn av omsetningsbasert husleie, må det stilles spørsmål ved hvilken konkret informasjon som påvirker det endelige kostnadsbeløpet og om denne informasjonen er kjent ved regnskapsrapporteringstidspunktet. Dersom husleiekostnaden ene og alene bestemmes av foretakets omsetning, og det ikke foreligger estimeringsusikkerhet knyttet til omsetningen, vil det heller ikke i denne situasjonen foreligge estimeringsusikkerhet knyttet til husleiekostnaden. Det foreligger ingen estimeringsusikkerhet ved målingen og ikke noe behov for å fastsette regnskapsestimater.

Om det derimot foreligger usikkerhet om målingen av husleiekostnaden fordi forhold som påvirker kostnaden ikke er kjent ved rapporteringstidspunktet, står vi overfor estimeringsusikkerhet som utløser behov for å lage et regnskapsestimater. Eksempler kan være at inntektene som er utgangspunktet for husleiekostnaden må estimeres før målingen av husleien kan foretas, eller at husleien påvirkes av andre forhold som ikke er kjent for leietaker ved rapporteringstidspunktet.

I en situasjon hvor foretaket leier lokaler, og som følge av nedbemanning eller andre årsaker blir sittende med tomme lokaler, kan det foreligge usikkerhet knyttet til hvor stor del av lokalene som blir stående tomme og eventuelle muligheter for fremleie. En slik situasjon krever vurderinger og valg av forutsetninger om fremtiden, en beregningsmodell og bruk av data for å kunne estimere et avsetningsbeløp.

Eksempelene ovenfor illustrerer hvilke nyanser som påvirker om det foreligger estimeringsusikkerhet og dermed behov for å lage et regnskapsestimater. Dette gjør det åpenbart at kvaliteten i ledelsens egen prosess for å identifisere nødvendige regnskapsestimater er avgjørende for kvaliteten i regnskapsrapporteringen. Nettopp derfor kreves forståelse og evaluering av ledelsens prosess rettet mot å identifisere alle regnskapsestimater i virksomheten.

Vurdering av vesentlighet:

Eksempler på hvordan ulike forhold knyttet til foretakets husleiekostnader påvirker om ISA 540 kommer til anvendelse, og hvordan populasjoner kan inndeles for vurdering av vesentlighet. Eksemplene er ikke uttømmende.

Populasjon – Husleiekostnader	Karakteristika ved husleieavtalen og andre relevante forhold	Vurdering av estimeringsusikkerhet og vesentlighet
Underpopulasjon 1	Leiebeløpet er kjent og direkte observerbart i henhold til avtale, herunder også indeksreguleringen	ISA 540 kommer ikke til anvendelse – ingen estimeringsusikkerhet
Underpopulasjon 2	Variabel omsetningsbasert husleie, hvor omsetningen, som danner grunnlag for endelig husleie, er sikker og kjent basert på direkte observerbare data om omsetningen	ISA 540 kommer ikke til anvendelse – ingen estimeringsusikkerhet
Underpopulasjon 3	Langsiktige kontrakter/forpliktelser knyttet til fast eller variabel husleie, hvor lokaler står tomme og det er usikkerhet knyttet til muligheter for fremleie (beløp og periode)	ISA 540 kommer til anvendelse – dersom underpopulasjon 3 er vesentlig

Kravene til revisjon av regnskapsestimater

Dette delkapitlet handler om hvordan en praktisk revisjon av regnskapsestimater kan gjennomføres, steg for steg. Når de vesentlige regnskapsestimatene er identifisert, starter arbeidet med å vurdere risiko for vesentlig feilinformasjon og utforme en plan for revisjonshandlinger rettet mot regnskapsestimatene.

En prosess med syv steg

Vi har valgt å presentere kravene som en prosess med syv steg. Dette gjør det enklere å skille mellom handlinger som tilhører henholdsvis risikovurderingsfasen, bevisinnhentingfasen, og til slutt evaluerings- og konklusjonsfasen. I tillegg bidrar det til å øke bevisstheten for at henholdsvis metode, forutsetninger og data er ulike elementer ved fastsettelse av et regnskapsestimat, som hver for seg krever ulik tilnærming til testing og bevisinnhenting.

Den reviderte revisjonsstandarden gir tre mulige tilnærminger til revisjonsstrategi:

- Bruk av revisjonsbevis fra hendelser som finner sted frem til datoen for revisjonsberetningen.

	Testtilnærming og relevante handlinger		
	Revisjonsbevis fra hendelser som finner sted frem til datoen for revisjonsberetningen	Test av hvordan ledelsen har utarbeidet regnskapsestimatet	Utarbeidelse av revisors punktestimat eller intervall
1 Utfør risikovurderingshandlinger og fastslå teststrategi	✓	✓	✓
2 Testmetode(r)	✓	✓	✓
3 Test viktige forutsetninger	✓	✓	✓
4 Testdata		✓	✓
5 Evaluer arbeid utført av spesialister og eksperter		✓	✓
6 Adresser estimeringsusikkerhet og kontroller tilhørende noteopplysninger		✓	✓
7 Vurder indikasjoner på manglende objektivitet hos ledelsen og evaluer resultatet av revisjonshandlingene	✓	✓	✓

Figur: Rammeverk for revisjon av estimater

- Testing av hvordan ledelsen har utarbeidet regnskapsestimatet.
- Utarbeidelse av revisors punktestimat eller intervall.

Testing av de interne kontrollenes effektivitet er ikke lenger en selvstendig revisjonstilnærming. Revisor kan velge å behandle deler av den iboende risikoen gjennom test av de interne kontrollenes effektivitet, men skal likevel alltid benytte en eller flere av de tre tilnærmingene ovenfor, alene eller i kombinasjon. Konsekvensen av å teste de interne kontrollenes effektivitet er at mengden revisjonsbevis som innhentes ved hjelp av en eller flere av de tre tilnærmingene ovenfor, kan reduseres.

Steg 2, 3 og 4 er ikke relevante når revisor velger å innhente revisjonsbevis fra hendelser som finner sted frem til datoen for revisjonsberetningen.

Steg 1 – Utfør risikovurderingshandlinger og fastslå teststrategi

Som nevnt innledningsvis krever revidert ISA 540 at revisor utfører en separat vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko på påstandsnivå for hvert identifiserte regnskapsestimat. Som del av grunnlaget for vurderingen av iboende risiko pr. estimat skal revisor dokumentere og forstå følgende forhold:

- *Estimeringsusikkerhet* – det vil si hvor følsomt regnskapsestimatet og de tilhørende noteopplysningene er for endringer i underliggende data, forutsetninger eller valg av metode.
- *Kompleksitet* – det vil si hvor omfattende, vanskelig eller komplisert det er å fastsette estimatet, om det er behov for spesialistferdigheter, om innhenting av data må gjøres fra mange eller vanskelig tilgjengelige kilder, om sammenstilling av dataene krever omfattende modellbruk og/eller om det å bevare integriteten av dataene som skal brukes, er krevende.
- *Subjektivitet* – det vil si i hvilken grad ledelsen selv må utøve et skjønn ved fastsettelsen av estimatet.
- *Skjevhet* – det vil si risiko for vesentlig feil ved estimatet som følge av at ledelsen må gjøre



Revidert ISA 540 stiller betydelig utvidede krav til hele prosessen for revisjon av regnskapsestimater, noe som tilsier en forventning om økning i arbeidsomfang knyttet til revisjonen av regnskapsestimater ved de aller fleste revisjonsoppdrag.

skjønnsmessige subjektive vurderinger som kan påvirke estimatene i en bestemt retning.

- *Endringer* i de forholdene som påvirker valg av metode for å beregne estimatet eller som påvirker valg av forutsetninger og/eller bruk av data ved fastsettelse av estimatet – for eksempel endringer i det gjeldende regnskapsregelverket som regulerer hvordan estimat skal fastsettes.

Basert på en samlet vurdering av ovennevnte forhold, vil revisor kunne gjøre seg opp en formening om sannsynligheten for feil og størrelsen av mulig feil ved regnskapsestimater. Jo større sannsynlighet for feil, og jo større mulig feilbeløp, jo høyere vil iboende risiko ved regnskapsestimater være.

Revidert ISA 540 krever også at kontrollrisiko vurderes separat for hvert enkelt identifisert regnskapsestimater. Gjennom en henvisning til at kravene i ISA 315 gjelder for revisjon av regnskapsestimater, pålegges revisor et krav om å forstå og evaluere selskapets internkontroll for å kunne fastsette kontrollrisiko knyttet til regnskapsestimater. I praksis vil dette bety et behov for å opparbeide en bredere og mer omfattende forståelse av ledelsens

prosesser og internkontroll knyttet til det enkelte estimatet gjennom planleggingen av revisjonsoppdraget. Som del av denne forståelsen inngår hvordan ledelsen gjennomgår utfall av tidligere regnskapsestimater og håndterer resultatene av denne gjennomgåelsen. Økt dialog med ledelsen eller andre nøkkelpersoner vil være nødvendig.

Steg 1 omfatter en vurdering av hvorvidt revisjonsteamet trenger spesialistferdigheter, og om det planlegges å bygge på arbeidet til ledelsens eventuelle ekspert. Steg 1 avsluttes med en vurdering av hvilke av de tre tilgjengelige tilnærmingene til revisjonshandlinger som vurderes hensiktsmessig, eventuelt en kombinasjon av dem, for hvert identifiserte estimat.

Steg 2 – Testmetode(r)

Med metode forstås en måleteknikk ledelsen benytter for å fastsette et estimat i tråd med regnskapsreglene på området. En metode omfatter vanligvis en kalkulasjonsmodell, bruk av forutsetninger og data, samt modellering av sammenhengen mellom forutsetninger og data.

Kravet om å teste ledelsens metode omfatter:

- Vurderinger av om ledelsens valg og anvendelse av metode er hen-

siktsmessig innenfor rammen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering,

- Vurderinger av om de skjønsmessige vurderingene ledelsen har gjort ved valg av metode kan indikere manglende objektivitet hos ledelsen,
- Testing av om beregningene er i samsvar med metoden og er matematisk nøyaktige,
- Testing av om de skjønsmessige vurderingene er anvendt konsistent, spesielt når metoden innebærer kompleks modellering,
- Vurderinger av om integriteten til viktige forutsetninger og data er opprettholdt ved anvendelsen av metoden.

Steg 3 – Test viktige forutsetninger

Forutsetninger er en integrert del av målemetoden og innebærer normalt subjektive vurderinger fra ledelsens side, for eksempel antakelser om fremtidige netto kontantstrømmer. Revisor skal vurdere om viktige forutsetninger valgt av ledelsen er hensiktsmessige og i overensstemmelse med kravene i det relevante regnskapsrammeverket. Forutsetninger er viktige for regnskapsestimater når en rimelig endring i forutsetningen gir et vesentlig utslag på regnskapsestimater.

Som følge av forutsetningenes subjektive natur vil revisors vurderinger kunne innebære betydelig bruk av profesjonelt skjønn. Revisors handlinger vil omfatte en kombinasjon av forespørslers, testing, sammenligninger mv. Ved denne testingen er det spesielt viktig at revisor aktivt demonstrerer bruk av profesjonell skepsis. Forespørslers alene vil aldri være tilstrekkelig.

Revidert standard stiller strengere krav til at revisor demonstrerer og dokumenterer profesjonell skepsis. Revisors dokumentasjon bør gjengi revisors spørsmål, svarene fra ledelsen, og hvordan revisor har vurdert ledelsens forklaringer og hvordan svarene underbygges for eksempel med intern dokumentasjon fra ledelsen, analyser utført av ledelsen eller revisor, eksternt dokumentasjon eller lignende.

Generelt gjelder at eksterne kilder som kan underbygge rimeligheten av forutsetninger, er mer pålitelige enn interne kilder. Følgende revisjonshandlinger vil være relevante:

- Vurdere om dataene som forutsetningene baserer seg på er nøyaktige, fullstendige og relevante,
- Innhente og gjennomgå tilgjengelig dokumentasjon som underbygger valg av forutsetninger, samt vurdere om svar på forespørslers til ledelsen om planer og målsettinger er konsistente med valgte forutsetninger,
- Sammenligne forutsetningene med alternative tilgjengelige forutsetninger i bransjen eller markedet,
- Sammenligne forutsetningene mot lignende forutsetninger brukt ved utarbeidelse av for eksempel prognoser eller budsjetter for foretaket.

Dersom forutsetningene ledelsen benytter innebærer iverksettelse av tiltak, for eksempel lansering av nye produkter, økning i antall ansatte eller reduksjon i kostnader, skal revisor innhente bevis som underbygger at ledelsen har intensjon og evne til å gjennomføre handlingene. Eksempler på relevant bevis kan være erfaringer fra tidligere perioder som bidrar til å underbygge ledelsens gjennomføringsevne, forespørslers til ledelsen om de planlagte handlingene, inspeksjon av dokumenter som omhandler de planlagte aktivitetene og undersøkelser av om

det foreligger behandling og vedtak i relevante ledelsesorganer.

Steg 4 – Testdata

Data i modellen er den informasjonen som er direkte observerbar. Datakilden kan være intern, for eksempel kontraktselementer i avtaler med kunder, eller ekstern, for eksempel regulatoriske krav til bruk av bestemte data ved fastsettelse av estimatet.

Som ved test av forutsetninger, er formålet ved test av data også å kunne fastslå om de benyttede dataene egner seg ved fastsettelsen av estimatet, innenfor rammen av det gjeldende regnskapsrammeverket. I tillegg er revisors oppgave å fastslå om de benyttede dataene er pålitelige. Vurderingen av type, tidspunkt og omfang av revisjonsbevis for å fastslå om dataene er pålitelige, gjøres basert på risikovurderingen knyttet til estimatet og eventuell sikkerhet fremskaffet fra test av selskapets internkontroll.

Steg 5 – Evaluer arbeid utført av spesialister og eksperter

Dersom enten ledelsens ekspert eller revisors spesialist benyttes ved henholdsvis fastsettelsen og/eller revisjonen av et regnskapsestimater, kommer ISA 500.8 og/eller ISA 620 til anvendelse også ved regnskapsestimater, som ved øvrige områder slik ekspertise benyttes.

Steg 6 – Håndter estimeringsusikkerhet og kontroller tilhørende noteopplysninger

Når revisors teststrategi er å teste hvordan ledelsen har utarbeidet regnskapsestimater, skal revisor også vurdere hvorvidt ledelsen har iverksatt nødvendige tiltak både for å forstå estimeringsusikkerheten og for å håndtere denne ved å velge et hensiktsmessig punkttestimat og for å utarbeide tilhørende noteopplysninger om estimeringsusikkerheten.

Dersom revisor konkluderer med at slike tiltak ikke er tilstrekkelig iverksatt, skal revisor be ledelsen om å utføre slike tiltak. Hvis dette fortsatt ikke håndteres av ledelsen, skal revisor selv utarbeide et punkttestimat og intervall for regnskapsestimater, i den grad det er praktisk mulig. Revisor utarbeider estimatet for

revisjonsformål, ikke for regnskapsformål, men må likevel tenke gjennom om dette kan påvirke revisors uavhengighet. Kravene til kommunikasjon i ISA 265 gjelder tilsvarende dersom slike mangler vurderes å være mangel i internkontroll.

Ved kontroll av noteopplysninger er det spesielt tilleggsopplysningene om estimeringsusikkerheten ved regnskapsestimater som er sentral. I tillegg til å kontrollere om de eksplisitte kravene til opplysninger om estimeringsusikkerhet i henhold til det relevante regnskapsrammeverket er oppfylt, er det relevant for revisor å vurdere om tilleggsopplysningene gir en hensiktsmessig beskrivelse av usikkerheten som foreligger, herunder en forklaring av typen og begrensningene i estimeringsprosessen. Når det gjelder informasjon om følsomhet, er det sentralt at alternative målingsutfall er rimelige og faktisk mulige, og ikke bare består av en lite opplysende presentsats.

Steg 7 – Vurder indikasjoner på manglende objektivitet hos ledelsen og evaluer resultatet av revisjonshandlingene

Revisors endelige evaluering av de utførte revisjonshandlingene beskrevet ovenfor, skal omfatte hvorvidt regnskapsestimaterne er rimelige, om ledelsens beslutninger for innregning, måling, presentasjon og opplysninger om regnskapsestimaterne er i samsvar med gjeldende regnskapsrammeverk og om det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

Oppsummering

Revidert ISA 540 både forsterker og utvider de tidligere kravene til revisjon av regnskapsestimater, på en rekke viktige områder. Kravene medfører at revisjonen vil ta lengre tid og at den vil bli mer kostbar. Endringene vil for mange revisjonsoppdrag gi en betydelig mer robust revisjon av regnskapsestimater, basert på et mer solid grunnlag for risikovurdering og utføring av et tilpasset omfang kontrollhandlinger med fokus på pålitelige og effektive bevis. Kommunikasjon med ledelsen om den reviderte standarden og bakgrunnen for det økte arbeidsomfanget kan bli viktig allerede i en tidlig fase av revisjonen.