

Nye internasjonale revisjonsstandarder i Norge

For revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2010 eller senere, vil nye internasjonale revisjonsstandarder, ISA-ene, gjelde i Norge. Implementeringen av claritystandardene vil medføre en «ikke ubetydelig» endring i revisors arbeid som følge av mange nye krav til revisjonshandlinger og tilhørende krav til dokumentasjon.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Oddvar Snipsoyr
Den norske Revisorforening
Oddvar Snipsoyr er sekretær i Revisjonskomiteen

Endringene vil imidlertid være vesentlig mindre omfattende enn ved innføringen av risikostandardene i 2006.

For revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2010 eller senere, vil de nye internasjonale revisjonsstandarder, ISA-ene, gjelde i Norge. Også de nåværende norske revisjonsstandardene er basert på ISA-ene, men er blitt tilpasset norsk lovgivning med egne N-punkter. I de nye ISA-ene er det innarbeidet fotnotehenvisninger i de kravpunktene som eventuelt er i motstrid med norsk lovgivning.

De nye ISA-ene er omskrevet/omredigert til det såkalte clarityformatet. Det vil si at revisjonsstandardene nå skiller klart mellom krav og veiledning gjennom å presentere kravene og veiledningen i to separate deler i standarden. Også SK 1, som i ny versjon vil bli kalt ISQC 1, er omskrevet til clarityformatet.

Bakgrunnen for Clarity-prosjektet
International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) iverksatte Clarity-prosjektet for å forbedre den generelle lesbarheten og forståelsen av ISA-ene. Dette skulle oppnås gjennom en forbedret

struktur og redigering av standardene, noe som inkluderer å:

- Beskrive et mål for hver ISA.
- Skille kravene i ISA-ene fra veiledningsmaterialet.
- Klargjøre pliktene som kravene i ISA-ene pålegger revisor, herunder uklarheten knyttet til om presensformuleringene i veiledningsteksten i gjeldende standarder medfører plikter for revisor.
- Redusere kompleksiteten i eksisterende ISA-er – spesielt med tanke på mindre revisjonsfirmaer.

I alt er 36 revisjonsstandarder omfattet, i tillegg til ISQC 1. ISA 265 *Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen* er en helt ny standard. ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen* er for så vidt også ny, men innholder i standarden er skilt ut fra dagens ISA 320 *Vesentlighet* og standarden blir derfor ikke klassifisert som ny av

IAASB. Tilsvarende er det nye standarder i 700- og 800-serien som bare representerer en splitting av nåværende standarder, og disse er heller ikke klassifisert som nye av IAASB.

IAASB skiller, i tillegg til den nye standarden, mellom standarder som er både reviderte og omredigerte, og standarder som bare er omredigerte. I alt er 16 ISA-er både revidert og omredigert og 19 er bare omredigerte. ISA-ene som bare er omredigerte, skal ikke inneholde materielle endringer for revisors arbeid. Det kan likevel være nye krav i standardene, men dette er tidligere veiledningspunkter som nå er gjort om til krav. I tillegg skiller som nevnt, standarden nå klart mellom krav og veiledning ved å plassere disse i to separate deler av standarden. I de ISA-ene som både er revidert og omredigert, er det i tillegg innarbeidet nye krav som vil medføre materielle endringer for revisors arbeid i forhold til kravene i de eksisterende ISA-ene.

Oversikt over omredigerte ISA-er (og ISQC)

ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget	ISA 510 Nye revisjonsoppdrag – inngående balanse
ISA 220 Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper	ISA 520 Analytiske kontrollhandlinger
ISA 230 Revisjonsdokumentasjon	ISA 530 Stikkprøver i revisjon
ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper	ISA 560 Hendelser etter balansedagen
ISA 250 Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper	ISA 570 Fortsatt drift
ISA 300 Planlegging av revisjon av et regnskap	ISA 610 Bruk av interne revisorers arbeid

ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget	ISA 510 Nye revisjonsoppdrag – inngående balanse
ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser	ISA 700 Konklusjon og rapportering om regnskaper
ISA 330 Revisors håndtering av anslåtte risikoer	ISA 710 Sammenlignbare opplysninger – tilsvarende tall og sammenlignbare regnskaper
ISA 500 Revisjonsbevis	ISA 720 Revisors oppgaver og plikter vedrørende annen informasjon i dokumenter som inneholder det reviderte regnskapet
ISA 501 Revisjonsbevis – særlig hensyn knyttet til utvalgte poster	ISQC 1 Standard for kvalitetskontroll

Oversikt over reviderte og omredigerte ISA-er

ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene.	ISA 580 Skriftlige uttalelser
ISA 260 Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll	ISA 600 Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskap (herunder arbeidet til revisorer i konsernheter)
ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon	ISA 620 Bruk av arbeidet til en ekspert engasjert av revisor
ISA 402 Særlige hensyn ved revisjon av en enhet som bruker en serviceorganisasjon	ISA 705 Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning
ISA 450 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen	ISA 706 Presiseringsavsnitt og avsnitt om andre forhold i den uavhengige revisors beretning
ISA 505 Eksterne bekreftelser	ISA 800 Særlige hensyn ved revisjon av regnskaper utarbeidet i samsvar med rammeverk med spesielle formål
ISA 540 Revisjon av regnskapsestimater, inkludert regnskapsestimater på virkelig verdi og tilhørende tilleggsopplysninger	ISA 805 Særlige hensyn ved revisjon av separate regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling
ISA 550 Nærstående parter	ISA 810 Uttalelser om sammenfattede regnskaper

Konsekvensene av de nye standardene

I de nye ISA-ene er det som nevnt, en betydelig økning i antall krav i forhold til RS-ene. Dette både som følge av helt nye krav i nye og reviderte standarder og som følge av at krav som tidligere var veiledningstekst, er blitt omgjort til krav. I alt er det en økning i antall kravpunkter på 33 prosent for en revisjon av ett selskap (ikke konsern). Av denne økningen utgjør ca. halvparten omgjøring av veiledningstekst fra RS-ene og de resterende er helt nye krav. De nye kravene er innarbeidet i de reviderte og nye standardene for å øke kvaliteten på revisjonen. I tillegg til økningen i antall kravpunkt på 33 prosent for revisjon av et selskap, er det også en økning i antall krav knyttet til revisjon av konsernregnskap.

Denne økningen i antall krav vil ikke nødvendigvis medføre tilsvarende økning i antall nye revisjonshandlinger i forhold til hva revisor gjør i dag. Dette fordi:

- Revisjonsfirmaene har inkorporert mye av veiledningsteksten i sin metodikk (for eksempel gjennom Descartes) ettersom den beskriver riktig anvendelse av de eksisterende standardene.
- Mange revisorer utfører allerede de nye kravene som er tatt inn i de nye og reviderte standardene.
- Mange av de nye kravene er situasjonsbetingede, andre relaterer seg til skriftlig rapportering – beretningen, engasjementsbrev og uttalelser fra ledelsen.

På bakgrunn av dette er det vanskelig å si noe konkret om effekten de nye ISA-ene og den medfølgende økningen i antall krav vil ha på kostnaden for revisjonen. The Auditing Practice Board (APB) i England har gjennomført en undersøkelse på de nye ISA-enes effekt på revisjonshonoraret i England. Situasjonen i England og Norge er relativ lik med hensyn på hvilke endringer de nye ISA-ene medfører i antall nye krav i forhold til de standardene som gjelder for revisjonen av 2009-regnskapene.

APB oppsummerer undersøkelsen slik:

	Revisjon av små og mellomstore selskap	Revisjon av børsnoterte og store selskap
Gjennomsnittlig økning i tilbakevendende kostnader for revisjon av et selskap	9,6 %	1,9 %
Gjennomsnittlig påvirkning av ISA 600 på revisjon av konsernregnskap	0,5 %	3,0 %
Total økning i tilbakevendende kostnader på revisjon av konsernregnskap	10,1 %	4,9 %
Gjennomsnittlig økning i «år 1» av ikke tilbakevendende kostnader	3,8 %	0,1 %
Total økning i «år 1»-kostnader på revisjon av konsernregnskap	13,9 %	5,0 %

Undersøkelsen viste at kostnadsøkningen ikke kommer av selve klargjøringsprosessen (omredigeringen) av revisjonsstandardene, men fra de standardene som er nye eller reviderte for å øke kvaliteten av revisjonen. En av årsakene til høyere prosentvis økning av kostnadene for revisjon av små og mellomstore selskap (SMB-selskap) i forhold til økningen for børsnoterte og store selskap, er selvsagt at utgangspunktet kostnadsøkningen beregnes ut fra, er lavere. Det er også verdt å merke seg at variasjonen i kostnadsøkning for revisjonen av SMB-selskaper varierte



Ditt kontor behøver ikke være større enn en bærbar PC

Komplette løsninger til regnskapsbransjen

Vi ønsker at et regnskapsbyrå skal ha en enkel, effektiv og forutsigbar IKT-hverdag. Det betyr få, men kunnskapsrike leverandører.

Hos DI Systemer handler du direkte med leverandøren av produksjons-, drifts- og kvalitets-sikringssystemet – uten mellomledd. Vil du ha tilleggsløsninger som for eksempel skanning og avstemming, tar vi ansvar for leveransen. Ønsker du ekstern IKT-drift (ASP-løsning), kan du overlate det til samme leverandør. Erfaringer og nye i ideer utveksles i eget brukerforum.

DI Systemer ønsker også å tilfredsstille krav og ønsker om løsninger fra byråets kunder. Vi kan hjelpe deg med elektronisk transaksjonsutveksling med for eksempel bransjespesifikke løsninger, online-løsninger eller tilgang til egne data via en internettportal. Dette er hva DI Systemer mener når de tilbyr komplette løsninger til regnskapsbransjen.

E-post: di@disystemer.no • Telefon: 73 82 76 00 [Trondheim] • 22 78 27 20 [Oslo]



www.di-systemer.no

fra 1 % til 17 %. Faktorer som forklarer denne store spredningen er:

- Karakteristikk ved revisjonen (og revisjonsklienten): Er det for eksempel mye estimater, vil endringene i ISA 540 slå sterkt ut.
- Hvorvidt revisjonsselskapets metodikk har inkorporert veiledningsteksten i de eksisterende revisjonsstandardene (RS-ene).

Antakelsen for den gjennomsnittlige konsekvensen for revisjon i Norge i forhold til revisjon utført etter RS-ene, er at merbelastningen trolig er mindre enn tallene gir inntrykk av. Dette fordi mange av de nye kravene er en kodifisering av etablert god praksis, samt at mye av veiledningsteksten i RS-ene allerede er implementert i revisjonsselskapenes metodikk.

ISA-ene som vil ha størst påvirkning på revisors arbeid

De ISA-ene som trolig vil ha størst påvirkning på revisors arbeid i Norge, er følgende:

- ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*
- ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*
- ISA 540 *Revisjon av regnskapsestimater, inkludert regnskapsestimater på virkelig verdi og tilhørende tilleggsopplysninger*
- ISA 550 *Nærstående parter*
- ISA 600 *Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskap (herunder arbeidet til revisorer i konsernenheter)*
- ISA 620 *Bruk av arbeidet til en ekspert engasjert av revisor*

ISA 265 *Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen*, er ny, men ikke nevnt i oversikten ovenfor over standarder med størst påvirkning på revisors arbeid i Norge. Dette skyldes at revisor i Norge har et rapporteringsansvar etter revisorloven § 5–2 fjerde ledd og i RS 315 pkt. 120, som i praksis vil omfatte de samme kravene som ligger i den nye ISA 265. Den nye ISA-en vil uansett utdype og spesifisere kravene samt gi bedre veiledning til innholdet i og praktiseringen av rapporteringskravene.

ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon* omhandler bare vesentlighetsbetraktninger knyttet til planleggings- og gjennomføringsfasen av revisjonen. Vesentlighetsbetraktninger knyttet til avdekkede feil er skilt ut i en egen standard – ISA 450. ISA 320 krever at i tillegg til å vurdere beløpmessig størrelse knyttet til mulige feil, så skal en også vurdere type feil. I tillegg er det krav om å fastsette en arbeidsvesentlighetsgrense, og det må vurderes om det må fastsettes en vesentlighetsgrense for spesielle transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger hvis brukernes beslutninger vil endres ved lavere feil på disse områdene.

ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen* inneholder mange nye krav ettersom dette er en «ny» standard, men vil trolig ikke medføre store endringer i revisjonshandlinger i forhold til praksis i dag. Likevel inneholder ISA-en nye krav til dokumentasjon, blant annet av beløpsgrense for ubetydelige feil, alle avdekkede feil akkumulert under revisjonen, hvorvidt de er korrigeret eller ikke og revisors konklusjon på om ikke-korrigerede feil er vesentlige.

ISA 540 *Revisjon av regnskapsestimater, inkludert regnskapsestimater på virkelig verdi og tilhørende tilleggsopplysninger* består av

dagens RS 540 og RS 545 og innfører en delvis ny tilnærming til revisors revisjon av estimater og virkelig verdi. ISA-en legger opp til at revisor skal ha en risikotilnærming knyttet til selskapets prosess for fastsettelse av estimater og virkelig verdi. Revisor skal dermed kartlegge ledelsens prosesser og prosedyrer og dokumentere avdekkede risikofaktorer og revisors håndtering av disse.

ISA 550 *Nærstående parter* innfører en ny tilnærming til revisors arbeid knyttet til nærstående. Også denne ISA-en legger nå opp til at revisor skal ha en risikotilnærming til selskapets prosess på dette området. Revisor skal kartlegge ledelsens prosesser knyttet til transaksjoner med og relasjoner til nærstående, og identifisere og dokumentere risikofaktorer og håndteringen av disse.

ISA 600 *Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskap (herunder arbeidet til revisorer i konsernenheter)* fokuserer på revisjon av konsernregnskap mens dagens RS 600 bare har bruk av annen revisors arbeid som virkeområde. ISA-en innfører en rekke nye

krav knyttet til blant annet gjennomgang av rapportering fra konsernenheter, vurdering av revisor i konsernenheter, fastsettelse av konsernvesentlighetsgrenser mv. Det er også nye krav knyttet til dokumentasjon. For eksempel analyser av konsernenheter og skriftlig kommunikasjon med andre revisorer.

ISA 620 *Bruk av arbeidet til en ekspert engasjert av revisor* gjelder bare ved bruk av revisors egen engasjerte ekspert. Vurderinger gjort av revisjonsklientens engasjerte ekspert (for eksempel aktuar) skal nå gjøres i henhold til ISA 500. ISA-en inneholder nye krav knyttet til avtaleinngåelse og evaluering av ekspertens arbeid.

Revisjonsberetningen

Dagens RS 700 blir erstattet med tre nye rapporteringsstandarder ISA 700 *Konklusjon og rapportering om regnskaper*, ISA 705 *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning* og ISA 706 *Presiseringsavsnitt og avsnitt om andre forhold i den uavhengige revisors beretning*. Dette vil ikke medføre materielle endringer for revisors arbeid, men implemente-

ringen av den nye ISA 700 vil medføre at en får en todeling av revisjonsberetningen der konklusjonene på årsberetningen og registrering og dokumentasjon skal inntas i del 2.

Implementeringen

De nye claritystandardene vil gjelde fra og med revisjonen av regnskapsåret 2010. Revisorforeningen vil, i tillegg til å gjøre standardene tilgjengelige fra revisorforeningen.no, utgi et særtrykk av standardene i løpet av første kvartal 2010. Det planlegges å avholde kurs om de nye standardene høsten 2010 og det vil bli publisert en rekke artikler i løpet av 2010 i Revisjon og Regnskap om de standardene som forventes å ha størst påvirkning på revisors arbeid.

Oppsummering

Implementeringen av claritystandardene vil medføre en «ikke ubetydelig» endring i revisors arbeid som følge av mange nye krav til revisjonshandlinger og tilhørende krav til dokumentasjon. Endringene vil imidlertid være vesentlig mindre omfattende enn ved innføringen av risikostandardene i 2006.



Komplett løsning for revisjonsbransjen

Timeregistrering, planlegging og oppfølging

Endelig kan du få en totalløsning med et godt timesystem tilpasset akkurat ditt behov! Med Duett vil du få følgende muligheter:

- Håndtering av to revisjonsår samtidig
- Timesats pr. person, oppgave eller ut fra kompetansenivå
- Timebudsjett pr. klient / ansatt / oppgave og år
- Inntektsbudsjett pr. konto automatisk generert fra timebudsjett
- Gode timerapporter, beholdningslister, fakturagrad mv.

Faktureringsgrad



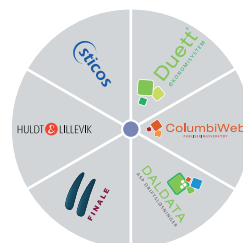
Fakturering

Ved fakturering trenger du fleksibilitet. I Duett er dette slik:

- Registrerte timer overføres direkte til faktura
- Velg mellom fast pris pr. kunde eller medgått tid
- Mulighet for a-kontofakturering og avregning
- Oversiktlige fakturagrunnlag
- Utlegg kan faktureres sammen med timer

Øvrige økonomi- og IT-funksjoner

Duett er et komplett økonomisystem med løsninger for elektronisk bilagshåndtering, webportal for timeregistrering og alt en revisor ellers trenger. Vi leverer også markedsledende løsninger for lønn, reiseregninger, oppslagsverk og hjemmesider. Vi tilbyr IT-drift av alle dine programmer, slik at du kan jobbe på kontoret, fra hjemmekontor eller ute hos klientene med sikker og stabil pålogging.



Totalpakke for revisjonsbransjen

Daldata As - din totalleverandør

Med Daldata som samarbeidspartner reduserer du antall leverandører og kontaktpunkter vesentlig. Vi tar ansvar for din totale IT-løsning slik at du kan konsentrere deg om din kjernevirksomhet.

Daldata leverer smarte IKT-produkter og tjenester som er gull verdt for kundene. Vi er en solid samarbeidspartner med høy kunnskap og lang erfaring. Bli en vinner sammen med oss - velg løsninger og kompetanse fra Daldata!

