

Publiseringssystemet for revisjonsstandardene:

Må tilpasses brukerne

Revisjonsstandardene er en sentral kilde for å fortolke revisorloven. Dagens publiseringsløsning har for lite fokus på brukerne av revisjonsstandardene. Publiseringsløsningen bør klargjøre nye krav til revisjonsutførelsen og dokumenterer den til enhver tid gjeldende praksis, ikke bare gjeldende praksis.



Universitetslektor
Jan-Sverre Isaksen
Programkoordinator MRR, UIT

Jeg vil i denne artikkelen beskrive noen svakheter i publiseringsløsningen for ISA 240,¹ men problemstillingene er også aktuelle for de øvrige revisjonsstandardene.

For lite fokus på brukerne

Revisjonsstandardene er sentrale i fastsettingen av god revisjonsskikk og revisorene har lagt vekt på at standardene bør være praktiske for den enkelte revisor og bli forstått av oppdragsgivere, aksjonærer, kreditorer og allmenheten.² For å identifisere god revisjonsskikk vedrørende misligheter for januar 2021 må brukerne gjennomføre denne prosedyren:

Start på hjemmesiden revisorforeningen.no/. Du vil ikke få noen gode søkeresultater på hjemmesiden, verken på ISA 240 eller misligheter, men klikk på lenken «Fag». Klikk på lenken «Standarder og veiledninger». Bla nedover og klikk på lenke 7 «Revisjonsstandardene (ISA)». Klikk på den første lenken «200–299 Generelle prinsipper, oppgaver og plikter». Bla nedover og klikk på den 5. lenken «ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper». Se bort fra innledningen til standarden og punkt 10 med ikraft-

treldesdato 01.01.2010 for standarden gjelder fra 05.02.2021. Finn i tillegg innlegget med tittelen «Følgeendringer i andre standarder som følge av «revised Code of Ethics» som ble publisert 05.02.2021. Trykk på «Høringssaken med følgedokumenter». Trykk på lenken «Høring – Oversettelse av følgeendringer i andre standarder som følge av revised Code of Ethics». Trykk på den fjerde lenken på høyre side «IAASB-ConfAmd_re_IEASB-code-PIOB-IAASB-Basis-for-conclusions-final.pdf». Trykk på lenken «Conforming Amendments to the IAASB International Standards as a Result of the Revised IESBA Code». Bla frem til side 3 og klikk på lenken i fotnote 4. Klikk på lenken «Conforming Amendments to the IAASB International Standards as a Result of the Revised IESBA Code». Her kan du finne en engelsk beskrivelse av de punktvis endringene i gjeldende norsk ISA 240 på side 53–57. Korrigert gjeldende ISA 240 på hjemmesiden med endringene, så vet du hva som var god revisjonsskikk i januar 2021.

Proseduren viser at dagens system for utarbeidelse av revisjonsstandarder har faglig tyngde, men publiseringsystemet er så komplisert at det er lite egnet til å skjerpe oppmerksomheten for den enkelte revisor og forståelsen av vårt profesjonelle ansvar hos eksterne brukere av revisjonsstandardene.

Bør dokumentere den «til enhver tid gjeldende praksis», ikke bare «gjeldende praksis».

Revisorloven har regulert revisjonsutførelsen gjennom den rettslige standarden «god revisjonsskikk». Begrepet «god revisjonsskikk» var sentralt for revisjonsutførelsen i tidligere revisorlov «5–2, 2. ledd og er sentralt i gjeldende revisorlov § 9–4, 3. ledd for utførelsen av lovfestet revisjon og for revisorberetninger i § 9–10, 1. ledd. Det fremgår av lovforarbeidene³ at:

«Bakgrunnen er at lovens regler om utførelsen av revisjonen suppleres av de til enhver tid gjeldende revisjonsstandarder». «Som nevnt må revisjonsstandardene langt på vei antas å gi innhold til god revisjonsskikk fra de trer i kraft» (mine understrekninger).

Gjeldende ISA 240⁴ og fremtidig ISA 240 fra 15.12.21⁵ publiseres på hjemmesiden til Den norske Revisorforening. Ved å sammenholde mot ISA 240 som er publisert i Revisors Håndbok 2021 (benevnt foregående ISA 240), publiseres det tre ulike versjoner av ISA 240 i 2021. Disse tre versjonene avviker fra den opprinnelige ISA 240 med ikrafttreldesdato 01.01.2010 på flere punkter, for eksempel:

Tabell 1 viser at det i 2021 er gjennomført og skal gjennomføres endrin-

3 NOU 2017:15 kapittel 14.1.1. side 141.

4 <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isa-240-0121.pdf>

5 <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-09022021-regnskapsar-fra-15122021/isa-240-0221-fra-regnskapsar-som-begynner-15.12.21-eller-senere.pdf>

1 ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper.

2 Dag, Bredal (2005), Revisor, klient og samfunn, Den norske Revisorforening, side 215.

ger i ISA 240 som angis med formell ikrafttredelsesdato 01.01.2010 istedenfor en langt senere reell ikrafttredelsesdato. Dagens publiseringsløsning dokumenterer kun «gjeldende praksis». Dette kompliserer den juridiske tolkingen av god revisjonsskikk for brukerne som må bestemme den «til enhver tid gjeldende praksis». Den fremtidige ISA 240 vil derfor kunne gi brukerne et misvisende uttrykk for de kravene som kan legges til grunn i juridiske fortolkninger for perioden fra 2010 frem til årsoppgjør som starter 15.12.2021.

Må kvalitetssikres og fremheve nye krav til utførelsen

Nummereringen av henvisningene i kravpunktene 27, 34 og veiledningspunktene i den fremtidige ISA 240 er preget av de samme svakhetene som i gjeldende ISA 240. Det virker ulogisk at nummereringen av standarden er endret med nytt punkt 9 uten at henvisningene i kravpunktene 27 og 34 er endret tilsvarende. Tilsvarende gjelder henvisningene fra alle veiledningspunktene mellom A5 og A67 til kravpunktene i standarden. Henvisningen i overskriften til punkt A6 må åpenbart være feil siden den henviser til punkt 8a som er erstattet med punkt 9. Det er mulig at dette er utilsiktede feil som

burde vært kvalitetssikret for å forenkle forståelsen av standarden.

Nytt punkt 17 i fremtidig ISA 240 medfører at risikovurderingshandlingene skal knyttes til punkt 23–43 istedenfor punkt 18–25 i gjeldende standard. Endringen medfører at man øker antall krav fra 8 til 21, utelater risikovurderingshandlingene som tidligere har vært utført etter punkt 18–22 og inkluderer risikohåndteringshandlingene etter punkt 29–34 som ikke har vært utført tidligere. Her kunne publiseringsystemet for revisjonsstandard bidratt til en bedre klargjøring av endringen både av hensyn til brukernes forståelse og for å dokumentere nye krav til god revisjonsskikk.

Avslutning

Dagens publiseringsløsning for revisjonsstandardene bør tilpasses brukerne. Det vil være en god løsning at hjemmesiden til Den norske Revisorforening inkluderer tidligere revisjonsstandarder for eksempel etter modell av Financial Reporting Council i England. Den engelske ISA 240 oppgir på side 1⁶: «Revised June 2016», «Updated January 2020» og «Effective for

⁶ [https://www.frc.org.uk/getattachment/94ebc178-98bc-4675-a626-327b11773bea/ISA-\(UK\)-240_Revised-June-2016_Updated-January-2020_final-With-Covers.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/94ebc178-98bc-4675-a626-327b11773bea/ISA-(UK)-240_Revised-June-2016_Updated-January-2020_final-With-Covers.pdf)

audits of financial statements for periods commencing on or after 15 December 2019». Informasjonen om hver enkelt revisjonsstandard, endringsdato, ikrafttredelsesdato og nye krav til revisjonsutførelsen bør tydeliggjøres slik at hensynet til alle brukergruppene vektlegges og ivaretas. Alternative publiseringsløsninger finnes hos organisasjoner som forvalter god skikk-normer som «god advokatskikk», «god regnskapsskikk», «god regnskapsføringsskikk», «god megler-skikk», «god rådgivningsskikk», mv.

Tabell 1: Sammenligning av nummerering, krav og veiledninger mot opprinnelig ISA 240 som trådte i kraft 01.01.2010 (Endringer i vedlegg 1, 2 og 3 er ikke vurdert).

	Foregående ISA 240	Gjeldende ISA 240	Fremtidig ISA 240
Formell ikrafttredelsesdato ¹	01.01.2010	01.01.2010	01.01.2010
Reelt gjeldende fra dato ²	ca. 2017	05.02.2021	15.12.2021
Ny nummerering	Punkt 8a, A5a og A59a	Fra punkt 9 og resten av standarden.	Fra punkt 9 og resten av standarden.
Nye krav og omformuleringer	Punkt 8a, 40, 41, 42 og 43	Punkt 9, 41, 42, 43 og 44	Punkt 7, 9, 16, 17, 21, 26, 28, 41, 42, 43, 44 og 45
Nye veiledninger og omformuleringer	Punkt A4, A5a, A11, A18, A47, A59a, A65 og A66	Punkt A4, A6, A12, A19, A48, A61, A67 og A68	Punkt A4, A6, A8, A12, A19, A20, A21, A23, A26, A33, A44, A48, A61, A67 og A68

¹ Formell ikrafttredelsesdato fremgår øverst på første side og av punkt 10 i gjeldende og fremtidig ISA 240.

² Reell dato fremgår av filnavnene til dagens standard og fremtidig standard på hjemmesiden til DnR.