

## RS 240 (revidert) – Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper

(Denne RS-en ble vedtatt av styret i DnR 28. september 2005 med virkning for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2006.)

### Innhold

	Punkt
Innledning	1-3
Karakteristiske trekk ved misligheter	4-12
Oppgaver og plikter for ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll	13-16
Iboende begrensninger ved revisjonen når det gjelder misligheter	17-20
Revisors oppgaver og plikter for å oppdage vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter	21-22
Profesjonell skepsis	23-26
Diskusjon i revisjonsteamet	27-32
Risikovurderingshandlinger	33-56
Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter	57-60
Handlinger for å håndtere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter	61-82
Vurdering av revisjonsbevis	83-89
Uttalelser fra ledelsen	90-92
Kommunikasjon med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll	93-101
Kommunikasjon til regulerings, kontroll og påtalemyndigheter	102
Revisor ikke i stand til å fullføre oppdraget	103-106
Dokumentasjon	107-111
Ikrafttredelsesdato	112
Tillegg for offentlig sektor	

Vedlegg 1: Eksempler på mislighetsrisikofaktorer

Vedlegg 2: Eksempler på mulige revisjonshandlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter

Vedlegg 3: Eksempler på omstendigheter som indikerer muligheten for misligheter

RS 240 «Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper» må leses i sammenheng med «Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester» som beskriver grunnlaget for utarbeidelsen av standardene, forholdet mellom standardene og lovgivningen om revisors oppgaver og plikter, og standardenes autoritet.

### Innledning

- Hensikten med denne RS-en er å fastsette grunnleggende prinsipper og gi veiledning om revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper<sup>1</sup> og utdype hvordan normene og veiledningen i RS 315 «Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon» og RS 330 «Revisjonshandlinger for å håndtere anslåtte risikoer» skal anvendes i forbindelse med risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Normene og veiledningen i denne RS-en er ment å integreres i hele revisjonsprosessen.
- Revisors oppgaver og plikter for å vurdere lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper fastsatt i RS 250, «Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper».

6. Begrepet «misligheter» benyttes om tilsiktede handling utført av én eller flere personer innen ledelsen, av personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll, av ansatte eller av andre, som innebærer uredlighet for å oppnå en urettmessig eller ulovlig fordel. Selv om misligheter er et vidt juridisk begrep, når det gjelder denne RSen, er revisor opptatt av misligheter som forårsaker vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Revisorer tar ikke standpunkt til om det faktisk har forekommet misligheter i juridisk forstand. Misligheter som involverer en eller flere medlemmer av ledelsen eller personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll kalles «ledelsesmisligheter», misligheter som kun omfatter andre ansatte i foretaket kalles «ansattmisligheter». I begge tilfeller kan det forekomme fordekt samarbeid innad i foretaket eller med tredjeparter utenfor foretaket.
7. To typer tilsiktet feilinformasjon er relevante for revisor. Feilinformasjon som resultat av uredlig regnskapsrapportering og feilinformasjon som resultat av underslag av eiendeler.
8. Uredelig regnskapsrapportering involverer tilsiktet feilinformasjon, herunder utelatelser av beløp eller tilleggsopplysninger i regnskap, for å villede regnskapsbrukere. Uredelig regnskapsrapportering kan innebære:
  - Manipulasjon, forfalskning (herunder dokumentforfalskning) eller endringer av regnskapsregistreringer eller underbyggende dokumenter som regnskapet er utarbeidet på grunnlag av.
  - Uriktig rapportering i eiler tilsiktede utelatelse fra regnskapene av hendelser, transaksjoner eller annen informasjon av betydning.
  - Tilsiktet feilaktig anvendelse av regnskapsprinsipper vedrørende beløp, klassifisering, presentasjon eller tilleggsopplysninger.
9. Uredelig regnskapsrapportering omfatter ofte ledelsens overstyring av kontroller som ellers synes å fungere effektivt. Misligheter kan begås ved at ledelsen overstyrer kontroller ved å:
  - Foreta falske posteringer, særlig nær en regnskapsperiodes slutt, for å manipulere driftsresultater eller for å oppnå andre formål.
  - Foreta utilbørlige justeringer av forutsetninger og endringer av skjønnsmessige vurderinger som anvendes for å estimere kontosaldoer.
  - Utelate, fremføre eller utsette registrering i regnskapet av hendelser og transaksjoner som har forekommet i regnskapsperioden.
  - Skjule eller ikke opplyse om fakta som kan ha innvirkning på beløpene som føres i regnskapet.
  - Engasjere seg i komplekse transaksjoner som er utformet for å gi en uriiktig fremstilling av foretakets økonomiske situasjon eller resultater.
  - Endre registreringer og vilkår knyttet til betydelige og uvanlige transaksjoner.
10. Uredelig regnskapsrapportering kan skyldes ledelsens forsøk på å styre resultatet for å villede brukere av regnskapet ved å påvirke deres oppfatning av foretakets avkastning og lønnsomhet. Slik styring av resultatet kan begynne med at ledelsen foretar mindre alvorlige handlinger eller utilbørlig justering av forutsetninger og endringer av skjønnsmessige vurderinger. Press og insentiver kan føre til at disse handlingene øker i omfang og til slutt ender med uredlig regnskapsrapportering. En slik situasjon kan oppstå når ledelsen bevisst foretar valg som fører til uredlig regnskapsrapportering ved å gi vesentlig feilinformasjon i regnskapet på grunn av press for å oppfylle markedsforventninger eller et ønske om å maksimalisere vederlag som er basert på prestasjoner. I enkelte andre foretak kan ledelsen ønske å redusere resultatet med et betydelig beløp for å redusere skatt eller verdsette inntekter for høyt for å sikre bankfinansiering.
11. Underslag av eiendeler, innebærer tyveri av et foretaks eiendeler, og begås ofte av ansatte, og gjelder ofte forholdsvis små og ubetydelige beløp. Det kan imidlertid også omfatte ledelsen, som vanligvis er bedre i stand til å skjule underslag på måter som er vanskelige å avdekke. Underslag av eiendeler kan begås på flere forskjellige måter, blant annet ved å:
  - Underslå innbetalinger (for eksempel underslå innkrevde kundefordringer eller omlede innbetalinger av tidligere avskrevne fordringer til personlige bankkontoer).
  - Stjele fysiske eiendeler eller opphavsrettslig beskyttet materiale (for eksempel stjele inventar for personlig bruk eller salg, stjele skrap for videresalg, inngå en hemmelig avtale med en konkurrent ved å gi opplysninger om teknologiske data mot betaling).
  - Få et foretak til å betale for varer og tjenester det ikke har mottatt (for eksempel utbetalinger til leverandører som ikke eksisterer, returprovisjoner betalt av leverandører til foretakets innkjøpere som gjengjeld for høyere priser, utbetalinger til ansatte som ikke eksisterer).
  - Bruke et foretaks eiendeler til personlig bruk (for eksempel bruke foretakets eiendeler som sikkerhet for et personlig lån eller et lån til en nærstående part).