



NKRFs REVISJONSKOMITÉ/NKRFs REGNSKAPSKOMITÉ

Til
NKRFs medlemmer

Oslo, den 10. februar 2016

INFORMASJONSSKRIV 2016 – BRUK AV ANALYSER I REVISJON AV REGNSKAPER I KOMMUNAL SEKTOR

0. Innledning

Revisjon i kommuner og fylkeskommuner skal gjennomføres i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. Dette innebærer at revisor etter ISA-ene skal utføre analytiske revisjons-handlinger.

Dette infoskrivet drøfter revisors oppgaver og plikter knyttet til bruk av analyser ved revisjon av regnskaper i kommunal sektor. I informasjonsskrivet fokuseres det på revisjonsstandardenes bruk av analyser i:

- Planleggingen av revisjonen
- Gjennomføringen av revisjonen
- Avslutningen av revisjonen

Revisor skal i henhold til revisjonsstandardene utføre analytiske revisjonshandlinger både i innledende faser av revisjonen og i de avsluttende faser av revisjonen. Revisor kan benytte analytiske handlinger underveis i revisjonen som substanshandlinger.

Analytiske substanshandlinger kan være effektivt for å avdekke feilinformasjon eller unormale endringer i regnskapet. Dette gjelder spesielt områder med store transaksjonsvolumer.

Komiteene har lagt særskilt vekt på punktene i revisjonsstandardene (ISA) som gjelder offentlig sektor, og vurdert internasjonale standarder for riksrevisjon (ISSAI) i sin diskusjon av hva som har betydning for revisors bruk av analyser i revisjonen.

Infoskrivet er resultatet av diskusjoner i regnskapskomiteen og revisjonskomiteen og gir ikke en uttømmende redegjørelse for innholdet i god kommunal revisjonsskikk på området. Innholdet i informasjonsskrivet kan påvirkes over tid på bakgrunn av diskusjon i fagmiljøet.

1. Regnskapsrevisors oppgaver og plikter ved analytiske handlinger

1.1 Planleggingsfasen; Analytiske handlinger i offentlig sektor -ISA 315¹

Standarden omhandler revisors oppgaver og plikter for å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, herunder enhetens interne kontroll. Standarden må ses i sammenheng med kravene i [ISA 240](#), som stiller krav til at risikovurderingshandlingene skal utformes for å avdekke mislighetsrisiko.

Revisor skal identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå, enten de skyldes misligheter eller feil, gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, herunder enhetens interne kontroll. Dette danner så grunnlag for utforming og iverksettelse av handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon.

Standarden punkt 6 stiller krav til at risikovurderingshandlingene og relaterte aktiviteter skal omfatte analytiske handlinger.

Når det gjelder revisors oppgaver med og plikter til å utforme og utføre revisjonshandlinger for å håndtere anslåtte risikoer, vises til [ISA 330 – Revisors håndtering av anslåtte risikoer](#).

I ISA 315 punkt A14–A16 er det gitt veiledning og utfyllende forklaringer til risikovurderingshandlingene og relaterte aktiviteter knyttet til analytiske handlinger, se boks 1.

ISA 315 inneholder fem A-punkter (A13, A28, A42, A72 og A126) som omtaler særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor. Ingen av disse er knyttet direkte til analytiske handlinger, jfr. standardens punkt 6 b.

¹[ISA 315 \(Revidert\) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser](#)

A14. Analytiske handlinger utført som risikovurderingshandlinger, kan avdekke sider ved enheten som revisor ikke var klar over, og kan bidra ved vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon for å gi et grunnlag for utforming og implementering av handlinger for å håndtere anslåtte risikoer. Analytiske handlinger utført som risikovurderingshandlinger kan omfatte både finansiell og ikke-finansiell informasjon, for eksempel forholdet mellom salg og antall kvadratmeter salgsflate eller volumet av solgte varer.

A15. Analytiske handlinger kan bidra til å identifisere uvanlige transaksjoner eller hendelser samt beløp, forholdstall og trender som kan indikere at det foreligger forhold som har konsekvenser for revisjonen. Uvanlige eller uventede sammenhenger som blir identifisert kan hjelpe revisor med å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon, særlig risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

A16. Når disse analytiske handlingene anvender data som er summert til et overordnet nivå (noe som kan være tilfellet når analytiske handlinger utføres som risikovurderingshandling), gir resultatene av disse analytiske handlingene imidlertid kun en generell, første indikasjon på om det foreligger vesentlig feilinformasjon. I slike tilfeller kan følgelig en vurdering av annen informasjon som er blitt innhentet i forbindelse med identifiseringen av risikoer for vesentlig feilinformasjon sammen med resultatene av slike analytiske handlinger, hjelpe revisor med å forstå og vurdere resultatene av de analytiske handlingene

Boks 1, ISA 315 (revidert) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, punkt A14 – A16

1.2 Særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor etter ISSAI 1315²

ISSAI 1315 gir revisorer i offentlig sektor ytterligere veiledning til ISA 315 «Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser». Den må leses i sammenheng med ISA-en. Her omtales noen sentrale forhold som tas opp i ISSAI 1315 knyttet til analytiske handlinger.

Ved utførelse av risikovurderingshandlingene og aktivitetene omtalt i punkt 5-10 i ISA 315, tar revisorer i offentlig sektor hensyn til de mer omfattende målene som er beskrevet i ISSAI 1315 pkt. 4. I ISSAI 1315 er det gitt eksempler på forhold som revisor i offentlig sektor også kan vurdere ved utførelsen av analytiske handlinger.

Eksemplene som er gitt i ISSAI 315 er særlig rettet mot statlig sektor. Noen passer også for kommunal sektor f.eks. utgifter sett opp mot budsjett/bevilgninger, mens andre passer kun for stat. For kommunal sektor kan relevante eksempler være barnehageinntekter mot antall barn i barnehagealder, økonomisk sosialhjelp mot antall sosialklienter etc.

1.3 Gjennomføring og avslutning - Analytiske handlinger i offentlig sektor og ISA 520³

ISA 520 fastsetter normer og gir veiledning i anvendelsen av analytiske handlinger ved revisjonen. Standarden omhandler revisors bruk av analytiske handlinger som

² Sitatene fra ISSAI 1315 er hentet fra oversettelse foretatt av Riksrevisjonen.

³ [ISA 520 Analytiske handlinger](#)

substanshandlinger («analytiske substanshandlinger») i gjennomføringsfasen. Den omhandler også revisors oppgaver med og plikter til å utføre analytiske handlinger mot slutten av revisjonen for å hjelpe revisor med å utarbeide en overordnet konklusjon om regnskapet.

Nærmere om analytiske handlinger som substanshandlinger - gjennomføring

Analytiske substanshandlinger er godt egnet for store transaksjonsvolumer med forutsigbarhet over tid. Bruk av analytiske substanshandlinger bygger på forventninger om at sammenhenger mellom data eksisterer og fortsetter å eksistere. Hensiktsmessigheten av en bestemt analytisk kontrollhandling vil avhenge av revisors vurdering av hvor effektivt handlingen vil avdekke feilinformasjon som, alene eller sammen med annen feilinformasjon, kan føre til at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, jfr. pkt. A6.

Revisor må vurdere om analytiske kontrollhandlinger kan benyttes alene eller om de må kombineres med annen revisjonsbevis for å oppnå tilstrekkelig sikkerhet for regnskapspåstanden.

Standarden punkt 5 stiller følgende formkrav ved bruk av analytiske substanshandlinger:

1. Fastslå **egnethet/hensiktsmessighet** av bestemte analytiske handlinger for gitte påstander
2. Evaluere **påliteligheten** av dataene som ligger til grunn for forventningen
3. Utarbeide en **forventning** og evaluere hvorvidt forventningene er tilstrekkelig **presis**
4. Fastsette **akseptabelt avvik** mellom registrerte beløp (bokført) og forventede beløp

Boks 2, ISA 520 Analytiske handlinger, formkrav

ISA 520 punkt A11 omtaler særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor ved gjennomføring av analytiske substanshandlinger. For eksempel at sammenhengene mellom enkelte regnskapsposter som tradisjonelt blir vurdert ved revisjon av næringsdrivende enheter, ikke alltid er relevante ved revisjon av enheter i kommunal sektor. I mange enheter i offentlig sektor vil det ofte være liten direkte sammenheng mellom inntekter og utgifter. Et annet faktum er at kommunene ikke balansefører varelager og visse sammenhenger dermed ikke er tilstede. Andre sammenhenger kan imidlertid være relevante, for eksempel utvikling i utgifter eller inntekter basert på demografiske forhold, sammenligning av utgiftsnivå mellom tilnærmet like kommuner mv.

Revisors bør bruke analytiske substanshandlinger der dette er mest effektivt eller hensiktsmessig.

Nærmere om analytiske revisjonshandlinger ved avslutning av revisjonen

Etter standarden punkt 6 skal revisor utforme og utføre analytiske handlinger mot slutten av revisjonen, som hjelper revisor med å utarbeide en overordnet konklusjon om hvorvidt regnskapet er konsistent med revisors forståelse av oppdraget. Punktene A17-A19 gir veiledning og utfyllende forklaringer om hva dette innebærer:

A17. Konklusjonene som trekkes på grunnlag av resultatene av analytiske handlinger som er utformet og utført i samsvar med punkt 6, er ment å underbygge konklusjoner som er utarbeidet under revisjonen av enkeltkomponenter eller -elementer i regnskapet. Dette hjelper revisor med å trekke rimelige konklusjoner som revisors konklusjon i revisjonsberetningen kan bygge på.

A18. Resultatene av slike analytiske handlinger kan identifisere en tidligere ikke-avdekket risiko for vesentlig feilinformasjon. I slike tilfeller krever ISA 315 at revisor revurderer sin vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon og endrer de planlagte revisjonshandlingene deretter.

A19. De analytiske handlingene som utføres i samsvar med punkt 6 kan ligne dem som brukes som risikovurderingshandling.

Boks 3, ISA 520 Analytiske handlinger, punkt A17–A19 – Analytiske handlinger som er til hjelp når det skal trekkes en totalkonklusjon (Jf. Punkt 6)

Formkravene i standardens pkt. 5 gjelder ikke ved analytiske risikovurderingshandling og analyser ved avslutning av revisjonen. Komiteene anbefaler likevel å ha en struktur også på disse analysene med blant annet forventning til resultat og vurdering av resultatet mot forventning.

1.4 Særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor etter ISSAI 1520⁴

ISSAI 1520 «*Practice note til Analytiske kontrollhandlinger*», gir ytterligere veiledning for revisorer i offentlig sektor hva angår:

- a) Overordnede hensyn
- b) Analytiske substanshandlinger
- c) Undersøkelse av resultater av analytiske kontrollhandlinger
- d) Typen av analytiske kontrollhandlinger

Målene ved finansiell revisjon i offentlig sektor er ofte bredere enn bare å uttrykke en mening om hvorvidt regnskapene i det vesentlige er utarbeidet i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering, dvs. ISA-enes virkeområde. Dette kommer til uttrykk i punkt P4.

I ISSAI 1520, punkt P7, er det gitt nærmere veiledning for revisors utforming av analytiske kontrollhandlinger, herunder forholdet til forvaltningsrevisjoner og andre revisjoner:

Boks 4, ISSAI1520 Practice Note til Analytiske handlinger, punkt P7 – Analytiske substanshandlinger

P7. Ved utforming av analytiske kontrollhandlinger tar revisorer i offentlig sektor hensyn til informasjon som er innhentet og konklusjoner som er trukket i forbindelse med relaterte revisjonsaktiviteter, herunder forvaltningsrevisjoner og andre revisjoner. Når revisorer i offentlig sektor baserer seg på tidligere revisjonsaktiviteter, vurderer de hvorvidt de relaterte målene, påstandene som er dekket og testene som er gjennomført, er hensiktsmessige ut fra formålet med revisjonen av regnskapet.

⁴ Sitatene fra ISSAI 1520 er hentet i fra oversettelse fra Riksrevisjonen.

ISSAI 1520, punkt P12 lister opp en rekke forhold som revisorer i offentlig sektor kan ta hensyn til ved gjennomføring av analytiske kontrollhandlinger, enten som analytiske substanshandlinger eller som hjelp i utarbeidelse av en overordnet konklusjon. ISSAI ene er imidlertid laget for statlig sektor og eksemplene reflekterer dette. I kommuner vil det være andre forhold som er aktuelle.

Det fremkommer i standarden at testene må være på et tilstrekkelig detaljert nivå for å kunne utgjøre en effektiv kontrollhandling.

1.5 Oppsummering standardenes krav til analyser i revisjonen

Følgende figur om bruk av analyser i revisjonen, oppsummerer revisors bruk av analyser på de ulike stadier i revisjonsprosessen:

Analyser i regnskapsrevisjon			
	Planlegging	Gjennomføring	Avslutning
Ref	ISA 315, ISSAI 1315	ISA 520, ISSAI 1520	ISA 520, ISSAI 1520
Nivå	MÅ - Overordnet	KAN - Detaljert	MÅ - Overordnet
Mål	Å skaffe seg en forståelse av enheten, avdekke sider revisor ikke var klar over og bidra til vurdering av risiko for vesentlige feil.	Å innhente relevant og pålitelig revisjonsbevis ved bruk av analytiske substanshandlinger.	Til hjelp når revisor skal trekke en totalkonklusjon.
Krav	Ingen - kun krav om at analysen skal gjennomføres som en av risiko-vurderingshandlingene.	Rigid - Fastslå egnethet, evaluere påliteligheten, utarbeide forventning, fastsette hvor stort avvik som er akseptabelt.	Ingen - kun krav om at revisor skal utføre analytiske handlinger mot slutten av revisjonen. (Kan ligne de som brukes som risiko-vurderingshandling).

Figur 1 - Analyser i revisjon

2. Nærmere om regnskapsrevisors oppgaver og plikter ved bruk av analyser i kommunal sektor – vurdering

Her gir komiteene sine vurderinger av revisors oppgaver og plikter knyttet til revisors bruk av analyser i revisjon av regnskaper i kommunal sektor.

2.1 Planleggingen av revisjonen – risikovurderingshandlinger

Revisor skal skaffe seg kjennskap til og forståelse av virksomheten som revideres. I dette ligger kjennskap til viktige rammebetingelser for virksomheten, kunnskap om virksomhetens kontrollmiljø, etablert intern kontroll osv. som til sammen legger premissene for hvordan revisjonen bør utføres.

Etter ISA 315 skal revisor utføre en rekke risikovurderingshandlinger som til sammen skal danne et tilstrekkelig grunnlag for å identifisere risiko og anslå risiko for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå. En av disse risikovurderingshandlingene innebærer en analytisk vurdering av virksomheten.

Ifølge ISA 315 kan slike analytiske handlinger avdekke sider ved virksomheten som revisor ikke var klar over, eller andre forhold som kan ha konsekvenser for revisjonen. Standarden gir altså ikke noen klar pekepinn på at en slik analyse faktisk vil gi indikasjoner på feil eller mangler, men de *kan* vise sammenhenger eller trender som har betydning for revisors arbeid.

I de tilfeller der revisor kjenner kommunen godt, vil analysene ofte bekrefte forhold som revisor allerede kjenner til. For at kravene i revisjonsstandardene skal være oppfylt må revisor likevel utføre analytiske handlinger for å dokumentere sitt arbeid.

Analyser av kommuneregnskapet bør fokusere på forhold som er relevante for revisors valg av revisjonshandlinger. En god del av nøkkeltallene som brukes ved revisjon i privat sektor, er knyttet til risiko for fortsatt drift, evne til å møte framtidige forpliktelser og sikre kreditorene dekning for sine krav. Nytteverdien ved å bruke slike nøkkeltall er mindre i kommunal sektor. Komiteene har derfor vurdert andre typer analyser i forbindelse med utarbeidelse av dette skrevet.

I analyse av kommunale regnskaper er budsjett og nøkkeltallsberegninger viktige elementer. De tradisjonelle nøkkeltallsberegninger som likviditetsgrad og soliditet, er ikke like relevante i kommunal sektor. Vi skal derfor i dette kapitlet peke på hvilke analyser vi mener kan være nyttige å bruke i planleggingen av revisjonen.

Dokumentanalyse

Målet med dokumentanalysen er å identifisere vesentlige hendelser, eller aktiviteter som kan innebære risiko for at regnskapsrapporteringen blir feil. Revisor bør vurdere om det er nye transaksjonsklasser og/eller risikoområder som framkommer. I tillegg kan det være relevant å vurdere størrelsen på bundne fond og disposisjonsfond over tid, og om fondene blir brukt til formålene. Dokumentanalysen gir et viktig grunnlag for å vurdere utviklingen i sentrale regnskapsstørrelser og forholdstall.

Dokumentanalysen bør ta utgangspunkt i budsjettet. Budsjettet viser kommunestyrets prioriteringer og kan vise eventuelle endringer i kommunens aktiviteter eller satsingsområder. Investeringsbudsjettet viser forventet omfang for budsjettåret, og kan derfor gi revisor indikasjoner på behov for spesifikke revisjonshandlinger. For eksempel bør revisor kjenne premissene for de viktigste investeringsprosjektene i budsjettperioden, for å vurdere om det er behov for å utføre særlige revisjonshandlinger i tilknytning til dette. Eksempler på dette kan være investeringsprosjekter som kan innebære særlige merverdiavgiftsmessige problemstillinger.

I tillegg er det naturlig å gå gjennom årsberetningen fra forrige regnskapsår og møteprotokoller fra kommunestyre/formannskap (fylkesting/fylkesutvalg), som kan gi viktig informasjon om vedtatte forpliktelser. I den grad det foreligger tertialrapporter på planleggingsstadiet, bør også disse legges til grunn for dokumentanalysen.

Andre kilder for informasjon kan være statsbudsjett og revidert nasjonalbudsjett/kommuneproposisjonen.

Sentrale regnskapsstørrelser/forholdstall – trendanalyse

Trendanalyser er analyser av endringer fra tidligere perioder. Det finnes en rekke analyseteknikker, for eksempel sammenlikninger av perioder som er hensiktsmessige i planleggingsfasen. Som nevnt i innledningen kan nøkkeltall og forholdstall være nyttig som supplement til andre risikovurderingshandlinger.

Forholdstallanalyse er metoder som viser sammenhenger mellom økonomisk informasjon, og den er spesielt nyttig når forholdstall kan beregnes for så mange år at utviklingen i den økonomiske informasjonen framkommer og kan bli evaluert.

For at nøkkeltall og forholdstall skal gi noen informasjon, bør imidlertid slike nøkkeltall beregnes for flere år, slik at man eventuelt kan se en utvikling for virksomheten. I noen grad er det etablert normtall for noen nøkkeltall. Eksempel på dette er Teknisk beregningsutvalgs normtall for kommunesektoren, der et forsvarlig netto driftsresultat er vurdert som 1,75 % for kommunene og 4 % for fylkeskommunene⁵. I tillegg har Teknisk beregningsutvalg også beregnet noen normtall for andre nøkkeltall.

En del av disse nøkkeltallene har etter komiteenes oppfatning likevel begrenset verdi for revisor i valg av revisjonshandlinger eller vinkling av revisjonen. Vår anbefaling er derfor å velge ut noen nøkkeltall og regnskapsstørrelser som sees i sammenheng over år. Hvilke nøkkeltall og regnskapsstørrelser som bør vurderes og beregnes vil variere. Vi har forsøkt å eksemplifisere hvilke regnskapsstørrelser og nøkkeltall som kan være relevante i vedlegg. I eksemplet er det lagt opp til bruk av en slags forventningsverdi i form av «kritisk endring». Dette er ikke obligatorisk, men det anbefales å gjøre seg opp en mening om hva som vil være et rimelig nivå.

Ved beregning av nøkkeltallene, er det viktig at revisor har en forståelse av hva utviklingen i nøkkeltallene betyr for kommunen. I tillegg bør nøkkeltallene sees i sammenheng med dokumentanalysen som er utført for kommunen, og revisors kjennskap til kommunen for øvrig. Har denne utviklingen noen betydning for hvilke revisjonshandlinger som skal utføres? Er det særlige områder som kan innebære risiko for vesentlige feil i regnskapet?

Det kan også være nyttig å benytte [KOSTRA](#)-tall, alene eller i kombinasjon med kommunens egne analyser som grunnlag for en overordnet analyse av den kommunale virksomheten.

Forespørsel til ledelsen

Virksomhetens ledelse er en viktig kilde til informasjon om virksomhetens aktiviteter og planlagte aktiviteter for å forstå virksomheten og danne grunnlag for gode analyser. I henhold til ISA 315 skal derfor revisor rette en forespørsel til ledelsen. Ledelsen kan være rådmann, assisterende rådmann, kommunalsjefer, sektorsjefer, etatssjefer. I tillegg kan det være nyttig å ha en samtale med den politiske ledelsen, representert ved ordfører og eventuelt varaordfører.

Møte med den administrative ledelsen bør blant annet gi revisor en oversikt over ledelsens egne vurderinger av kommunens utfordringer, risiko- og sårbarhetsområder og endringer i nøkkelpersonell eller sentrale oppgaver for året.

⁵[Rapport fra teknisk beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi november 2014.](#)

2.2 Gjennomføringen av revisjonen

Bruken av analyser som substanshandling fastsettes i planleggingsfasen basert på en risikovurdering. Der besluttes også hvilken bevisstyrke man trenger/vil ha fra analysen.

ISA 520 omfatter analytiske kontrollhandlinger som ofte utarbeides på områdenivå. For at slike kontrollhandlinger skal ha en tilfredsstillende verdi, er det viktig at revisor definerer en klar forventning til nøkkeltall eller kontosaldoer. Hvilke kriterier som skal legges til grunn for å fastsette denne forventningen vil variere. I noen tilfeller kan budsjettstørrelser være aktuelle å bruke. I slike tilfeller må revisor ha kjennskap til kommunens budsjetteringspraksis og budsjetteringskompetanse. For eksempel vil det i en kommune som i liten grad budsjetterer på artsnivå, være lite nytte i å foreta en avviksanalyse mellom budsjett og regnskap på artsnivå. I slike tilfeller kan det være mer naturlig å ta utgangspunkt i regnskapsstørrelser for året før, og legge til en forventet prisstigning.

Ved utforming og utførelse av analytiske substanshandlinger enten alene eller kombinert med detaljtester, må revisor vurdere de fire formkravene for analysen:

1. Fastslå om den analytiske handlingen er egnet for gitte påstander
2. Evaluere påliteligheten av data som brukes i analysen
3. Utarbeide en forventning om registrerte beløp eller forholdstall og vurdere om forventningen er presis nok til å identifisere feilinformasjon
4. Fastsette hvor stort avvik mellom registrert beløp og forventning som kan aksepteres

Fastslå om den analytiske handlingen er egnet for gitte påstander (analysens egnethet)

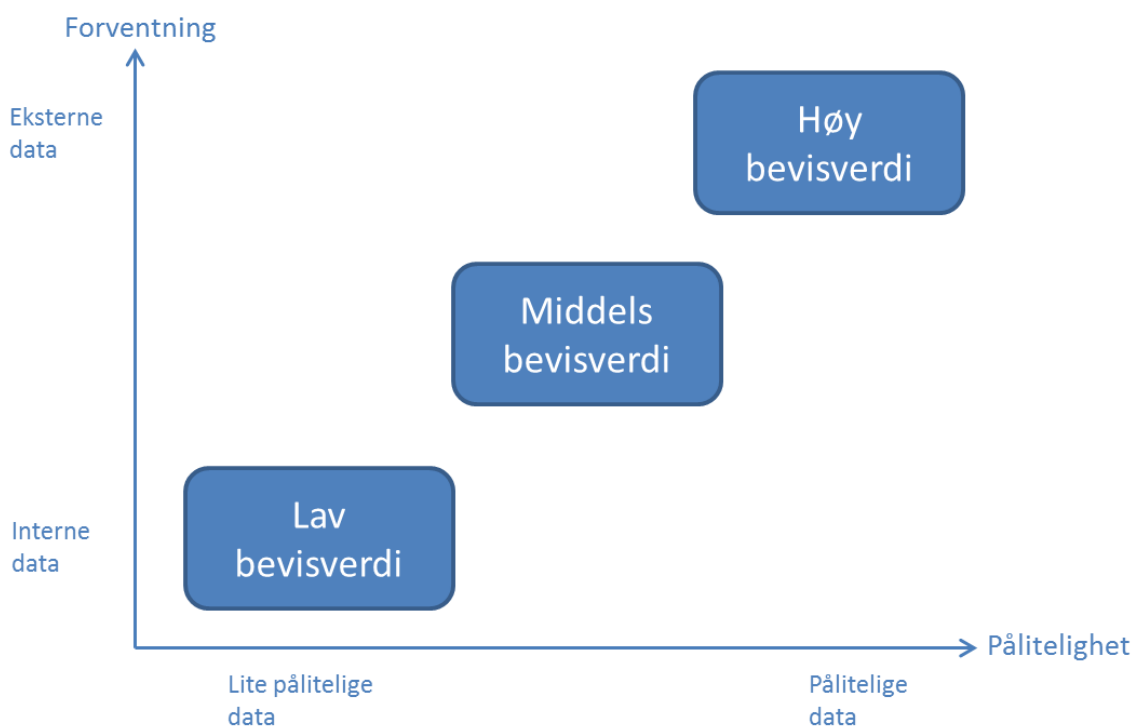
I dette formkravet ligger vurdering av hvilke påstander som dekkes av analysen og hvilken bevisverdi analysen gir. Analyser brukes mye mot fullstendighet og gyldighet av inntekter og kostnader. Eksistens av eiendeler er som regel mindre egnet for analytiske revisjonshandlinger. Når det gjelder bevisverdi, vil forskjellige metodikker ofte ha retningslinjer for slike vurderinger. Det er ikke uvanlig å benytte en tredeling på dette området:

- *Lav bevisverdi* – analysen skjer som regel på aggregert nivå og basert på interne data. Den vil sjelden være presis nok til å måle avvik direkte. Sammenligninger av regnskapstall mot tilsvarende tall fra forrige regnskapsår og/eller budsjett kan være slike analyser. Eksempler kan være analyser av:
 - a) Årets salgsinntekter sammenlignet mot fjoråret og/eller budsjett.
 - b) Årets lønnsutgifter sammenlignet mot fjoråret og/eller budsjett.
 - c) Andre driftsutgifter sammenlignet mot fjoråret og/eller budsjett.
- *Middels bevisverdi* – analysen skjer på mer detaljert nivå, men også her primært basert på interne data. I noen tilfeller vil revisor måle avvik som feil, basert på slike analyser.
 - d) Fastlønn basert på fjorårets lønn, årets lønnsjustering og tilgang/avgang av ansatte for perioden⁶.

⁶ Hvorvidt dette gir høy eller middels bevisverdi avhenger av hvilket detaljeringsnivå analysen gjøres på.

- *Høy bevisverdi* – analyser skjer på detaljert nivå, basert på delvis eksterne data og gir et anslag på hva forventet saldo skal være. Uforklarte avvik registreres som feil avdekket ved revisjonen. Eksempler kan være analyser av:
 - e) Leieinntekter basert på kontrakter.
 - f) Barnehageinntekter basert på antall plasser
 - g) Arbeidsgiveravgift basert arbeidsgiveravgiftspliktig lønn fra lønssystemet.
 - h) Feriepenger basert på grunnlag for feriepenger fra lønssystemet.

For å vurdere analysens bevisverdi, må en vurdere analysens forventning og pålitelighet av data. Denne vurderingen kan beskrives i følgende modell:



Figur 2 – Analysens bevisverdi

Evaluere påliteligheten av data som brukes i analysen

Kvaliteten på analysene er avhengig av kvaliteten på datagrunnlaget. Det følger av ISA 330, punkt A24, jfr. punkt 8 b, at når revisor bruker data fra klientens informasjonssystem, må revisor innhente revisjonsbevis for fullstendigheten og nøyaktigheten av disse dataene. Dette kan gjøres ved å bygge på generelle IT-kontroller eller ved å verifisere datagrunnlaget direkte ved testing, for eksempel kontroll av lønnsdata mot lønnsavtaler.

Det er viktig å huske på at begrepet «informasjonssystem» i ISA 315 og ISA 330 har en mye videre betydning enn IT-systemene. Kravet til å verifisere riktighet av datagrunnlaget er altså ikke begrenset til IT-basert informasjon.

Utarbeide en forventning om registrerte beløp eller forholdstall og vurdere om forventningen er presis nok til å identifisere feilinformasjon

Standarden krever at revisor skal etablere og dokumentere en forventning i forkant av analysen. Resultatet av analysen måles mot denne forventningen. En slik forventning kan uttrykkes ved et beløp eller ved en relativ størrelse, for eksempel ved en forventet proSENTSATS for dekningsbidrag eller bruttofortjeneste.

Noen eksempel på beregning av forventning basert på de analysene som er eksemplifisert over kan være:

Analyse med lav bevisverdi:

- a) Analyse salgsinntekter: forventet salgsinntekt kan settes basert på inntekt i fjor justert med årets prisvekst.
- b) Analyse lønn: forventet lønnskostnad kan settes basert på lønnskost i fjor justert med årets lønnsvekst.
- c) Analyse andre driftsutgifter: forventede driftskostnader kan settes basert på driftskostnader fra i fjor justert med årets prisvekst.

Analyse med middels bevisverdi:

- d) Analyse fastlønn: forventet lønnskostnad kan settes basert på fjorårets lønn, årets lønnsjustering og justering for tilgang/avgang av ansatte for perioden

Analyse med høy bevisverdi:

- e) Analyse leieinntekter: forventning kan settes basert på et utvalg leiekontrakter som dokumenterer pris per kvm, gross opp med totalt antall kvm. som er til utleieformål og trekk fra lokaler som ikke har vært utleid
- f) Analyse inntekt barnehage: forventning kan settes basert på antall plasser benyttet i barnehagen og gitt sats for barnehageplass
- g) Analyse arbeidsgiveravgift: forventning kan settes basert arbeidsgiveravgiftspliktig lønn fra lønnsystemet og gitt sats for arbeidsgiveravgift
- h) Analyse feriepenger: forventning kan settes basert på grunnlag for feriepenger fra lønnsystemet og gitt sats for feriepenger

Dersom revisor i forkant ikke kan angi en tilstrekkelig presis forventning til resultatet av analysen kan ikke analyse benyttes som substanshandling. Bevis må da innhentes ved detaljtest eller test av kontroll.

Fastsette hvor stort avvik mellom registrert beløp og forventning som kan aksepteres

Revisor skal sammenligne regnskapspåstanden mot forventning og må ha fastsatt akseptabelt avvik. Når analyser benyttes som substanshandling, må avviket defineres som et beløp. Akseptabelt avvik fastsettes skjønnsmessig. Ulike metoder kan benyttes.

Akseptabelt avvik må sees i sammenheng med vesentlighetsgrensen, og kan ikke ligge over arbeidsvesentlighet. Avvik må vurderes i forhold til hvor presis forventningene i analysen er, og hvor stor sikkerhet revisor ønsker analysen skal gi. Jo bedre revisor kjenner virksomheten eller den delen av kommunen som skal revideres ved analyse, jo mer presis kan forventet verdi og akseptabelt avvik settes, og jo sterkere bevis vil også analysen gi.

Avvik i analysen utover aksepterte avvik må følges opp med ytterligere revisjonshandlinger.

2.3 Avslutningen av revisjonen

ISA 520 regulerer også revisors arbeid med analytiske handlinger i avslutningsfasen. Hensikten med disse handlingene er å identifisere forhold som ikke er avdekket gjennom revisors øvrige revisjonshandlinger, eller bekrefte at regnskapet er konsistent med revisors forståelse av virksomheten etter at de fleste revisjonshandlinger er utført. De analytiske handlingene skal derfor bidra til å gi støtte til revisors konklusjon om regnskapet. Komiteene mener det er naturlig at de analytiske handlingene som utføres i sluttfasen i stor grad bør speile analytiske handlinger i den i planleggingsfasen. I tillegg bør analyser i sluttfasen sikre helhetlig kontroll av sammenhenger i årsregnskapet.

Standarden krever at det alltid gjennomføres en avsluttende analyse av regnskapet. Formålet med denne analysen er ikke å innhente bevis for tallene i regnskapet, men å underbygge resultatene av revisjonen for øvrig. Formkravene til forventning, måling osv. som gjelder for analyser brukt som substanshandlinger, vil ikke komme til anvendelse her. Det må likevel dokumenteres at analysen er gjennomført og hvilke konklusjoner revisor trekker fra denne analysen, jfr. kap. 1.3 om analytiske revisjonshandlinger ved avslutning av revisjonen.

Det er viktig å merke seg at analytiske handlinger ved avslutning av revisjonen, kan identifisere en tidligere ikke-avdekket risiko for vesentlig feilinformasjon. I slike tilfeller krever ISA 315 at revisor revurderer sin vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon og endrer de planlagte revisjonshandlingene deretter.

Trendanalyse – nøkkeltall/forholdstallsanalyse

Revisor bør beregne de samme nøkkeltall og forholdstall som er benyttet i planleggingen av revisjonen supplert med årets regnskapstall. De innledende tallene er gjerne beregnet på grunnlag av budsjettstørrelser. Dersom nøkkeltall/forholdstall beregnet på grunnlag av regnskapsstørrelser avviker i vesentlig grad fra tilsvarende i innledende faser, bør dette være mulig å forklare gjennom de revisjonshandlinger som er utført gjennom året. Dersom analysene viser uventede forhold må dette følges opp med revisjonshandlinger som kan avklare årsaken til dette. Se vedlegg for eksempel.

Det kan også være nyttig å benytte trendanalyse, [KOSTRA](#)-tall, mv. alene eller i kombinasjon med kommunens egne analyser som grunnlag for en overordnet analyse av den kommunale virksomheten.

Dokumentanalyse

Rådmannens årsberetning vil i stor grad peke på de aktiviteter som kommunen har gjennomført, og sammenholde dette med aktiviteter som var forutsatt utført i året. Dette synliggjøres gjennom at rådmannen skal redegjøre for vesentlige avvik mellom budsjett og årsregnskap. Årsberetningen vil derfor være et viktig supplement for revisor i sluttfasen av revisjonen. I tillegg har revisor egne oppgaver direkte rettet mot årsberetningen. Blant annet skal revisor uttale seg om konsistensen mellom årsberetningen og årsregnskapet. Revisor skal derfor vurdere om rådmannens redegjørelse er samstemt med det reviderte regnskapet. Dette gjelder både for presenterte tallstørrelser og for den verbale beskrivelsen av aktiviteten i regnskapsåret.

3. Avslutning

Det er krav til å benytte analyser i to faser av revisjonsarbeidet, planleggings- og avslutningsfasen. Analysen skal bidra til en overordnet forståelse i planleggingsfasen, og være til hjelp når revisor skal trekke en total konklusjon. Det er ikke formkrav til analysene i disse fasene, men komiteene anbefaler å benytte samme type analyse i begge faser. Som vedlegg til skrivet er det laget et eksempel på analyse som kan benyttes.

Analyser kan være et effektivt revisjonsbevis som substanshandling i mange situasjoner, f.eks. ved store transaksjonsvolum, tall som varierer lite fra år til år etc. Når analyse benyttes som substanshandling setter standardene konkrete formkrav til analysen. Formkravene innebærer blant annet å fastslå egnetheten av analysen, evaluere pålitelighet av data som ligger til grunn for forventninger, utarbeide en forventning og fastsette et akseptabelt avvik. Avvik utover akseptabelt avvik skal følges opp, og dette kan være kostnadskrevende. Det er derfor avgjørende med god kunnskap om virksomheten og gode forventningstall for at en analyse skal være et effektivt hjelpemiddel.

Med hilsen
NKRFs revisjonskomité

Unn Helen Aarvold
leder

NKRFs regnskapskomité

Ingvar Linde
leder

Vedlegg ([oppdatert høsten 2019](#)):

Eksempel på trendanalyse for kommuner og fylkeskommuner