



FINANSTILSYNET

THE FINANCIAL SUPERVISORY
AUTHORITY OF NORWAY

Stikkprøver i revisjon

Tematilsyn 2016

DATO:

3. april 2017

SEKSJON FOR TILSYN MED REVISORER OG
REGNSKAPSFØRERE.
AVDELING FOR MARKEDSTILSYN

Innhold

1	Innledning	3
2	Kort om aktuelle revisjonsstandarder	3
3	Oppsummering av svarene i spørreskjema	4
3.1	Revisjonsselskapenes retningslinjer/metodikk	5
3.2	Test av intern kontroll	5
3.3	Varelager	7
3.3.1	Svar i eksempel med 1000 varelinjer	7
	<i>Test av intern kontroll over varelagertellingen</i>	7
	<i>Substanskontroll eller kombinert test av kontroll/substanskontroll</i>	9
3.3.2	Svar i eksempel med 10 000 varelinjer	10
	<i>Test av intern kontroll over varelagertellingen</i>	10
	<i>Substanskontroll eller kombinert test av kontroll/substanskontroll</i>	11
4	Bruk av stikkprøver i revisjonsutførelsen	12
4.1	Test av interne kontroller	12
	<i>Inntekter og innbetalinger</i>	12
4.2	Substanskontroller	13
	<i>Inntekter og innbetalinger</i>	13
5	Oppsummering	13

1 Innledning

I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk, jfr. revisorloven § 5-6 fjerde ledd. Revisjonen skal utføres i samsvar med revisorloven, herunder god revisjonsskikk, jf. revisorloven § 5-2 annet ledd, første punktum. Lovkravet om "god revisjonsskikk" er en rettslig standard som langt på vei utfylles av internasjonale bransjefastsatte standarder. Det er fastsatt en revisjonsstandard (ISA 530) som omhandler bruk av stikkprøver i revisjonen. I tilsynsvirksomheten har Finanstilsynet avdekket svakheter i revisorenes etterlevelse av ISA 530, som kan reise spørsmål ved om revisor har hatt tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for sine konklusjoner. Formålet med dette teamtilsynet er å få et bredere bilde av hvordan ISA 530 er innarbeidet i revisjonsselskapenes metodikk og hvordan den etterleves. Formålet er også å øke revisorenes oppmerksomhet knyttet til bruk av stikkprøver i revisjonen.

I tematilsynet ble 65 revisjonsselskaper bedt om å svare på en rekke spørsmål om hvordan de planlegger, gjennomfører og dokumenterer stikkprøvekontroller. Alle de fem største revisjonsselskapene var blant de som skulle svare på spørsmålene. De øvrige var mellomstore og mindre revisjonsselskap.

Finanstilsynet gjennomførte deretter stedlig tilsyn i 10 revisjonsselskaper. Tilsynene dekket 36 revisjonsoppdrag, fordelt på 20 oppdragsansvarlige revisorer. De stedlige tilsynene inkluderte tre avdelingskontor av de største revisjonsselskapene. 12 av de kontrollerte oppdragene var utført ved disse avdelingskontorene.

I rapportens punkt 3 oppsummeres de svarene Finanstilsynet mottok fra revisjonsselskapene. I punkt 4 omtales Finanstilsynets funn i de stedlige tilsynene.

2 Kort om aktuelle revisjonsstandarder

ISA 500 som omhandler revisors plikt til å utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. ISA 500 gir veiledning om de metodene som er tilgjengelig for revisor ved utvelgelse av enheter for testing. Stikkprøver er en av metodene. ISA 530 utfyller ISA 500 og gjelder når revisor har besluttet å bruke stikkprøver i revisjonen. Den omhandler revisors bruk av stikkprøver ved utforming og utvelgelse av utvalget, gjennomføring av tester av kontroller og detaljtester, og evaluering av resultatet av stikkprøvene. Standarden omhandler både statistisk og ikke-statistiske stikkprøver. Ved statistisk stikkprøver benyttes sannsynlighetsteori for å evaluere utvalgsresultatet.

Det følger av ISA 530 at revisor skal ta hensyn til formålet med revisjonshandlingen og egenskapene ved populasjonen som utvalget skal trekkes fra, fastsette en utvalgsstørrelse som er tilstrekkelig for å redusere utvalgsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, samt sørge for å velge ut enheter til utvalget på en slik måte at hver utvalgsenhet i populasjonen har en mulighet for å bli valgt.

Når revisor identifiserer avvik eller feil skal revisor undersøke typen og årsaken til eventuelle avvik eller feil som er identifisert, og vurdere den mulige virkningen de har på formålet med revisjonshandlingen og andre områder av revisjonen. Det er bare unntaksvis at revisor kan

betrakte en avdekket feil eller avvik som "enkelstående". Også om det foreligger et slikt unntakstilfelle stiller standarden krav om ytterligere revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at feilen eller avviket, med høy grad av sikkerhet, ikke påvirker resten av populasjonen.

Når stikkprøver brukes til detaljtester skal revisor projisere feil avdekket i utvalget på hele populasjonen før revisor kan konkludere på om stikkprøvene har gitt et akseptabelt grunnlag for konklusjoner om hele den populasjonen som er testet.

Arbeidet skal dokumenteres i samsvar med revisorloven § 5-3 første ledd, og ISA 230.

3 Oppsummering av svarene i spørreskjema

Skjemaet inneholder spørsmål som gir svar på i hvilken grad revisjonsselskapenes metodikk omfatter de sentrale elementene som ligger i ISA 530, se punkt 3.1.

Spørreskjemaet inneholdt også eksempler der revisjonsselskapene skulle angi utvalgsstørrelser (antall stikkprøver) ved testing av interne kontroller, se punkt 3.1, og eksempler der revisjonsselskapet skulle angi stikkprøvestørrelser knyttet til kontroll av varelager, se punkt 3.2. Tematilsynet har hatt ikke-statistiske stikkprøver som utgangspunkt.

I eksemplene la Finanstilsynet til grunn " moderat risiko/sikkerhet". De fem største revisjonsselskapenes metodikk inneholder modeller for beregning av utvalgsstørrelser hvor det legges inn forutsetninger om risiko, forventning om feil og om ønsket sikkerhetsnivå. Disse revisjonsselskapene hadde oppgitt stikkprøvestørrelser ved moderat og høy risiko/sikkerhet. Flere av de øvrige selskapene har også angitt et intervall på utvalgsstørrelse, men ikke begrunnet intervallet. Finanstilsynet har i denne rapporten lagt til grunn at det høyeste antallet i intervallet er det antallet selskapet ville valgt ved høy risiko/sikkerhet. Det laveste antallet er tolket som antall ved moderat risiko/sikkerhet. Fordi eksemplene ikke beskriver alternative revisjonshandlinger som sammen med stikkprøvene kan gi tilstrekkelige og hensiktsmessig revisjonsbevis, er ikke alternativet lav risiko/sikkerhet aktuelt.

I angivelsen av svar er det skilt mellom de fem største revisjonsselskapene og de øvrige revisjonsselskapene. Noen av tabellene har likevel en kolonne hvor svarene fra alle revisjonsselskapene er vist samlet.

3.1 Revisjonsselskapenes retningslinjer/metodikk

Resultatet av metodikkspørsmålene er oppsummert i tabell 1.

Tabell 1

<i>Er det krav i revisjonsselskapets retningslinjer/ revisjonsmetodikk om hvordan handlingene nedenfor skal utføres og dokumenteres?</i>		Ja	Nei	Blank
1.	Fastsette formålet med revisjonshandlingen/testen.	62	2	1
2.	Bestemme hva som er populasjonen, hvilke egenskaper i denne som er relevant for formålet, og handlinger for å sikre at populasjonen er fullstendig.	60	5	0
3.	Avgjøre hvilke av egenskapene som skal testes.	61	2	2
4.	Definere hva som anses som en "feil".	55	9	1
5.	Bestemme utvalgsstørrelsen, og begrunne denne.	58	7	0
6.	Bestemme utvelgelsesmetoden og begrunne denne, herunder hvordan metoden sikrer representativt utvalg og uforutsigbarhet?	53	12	0
7.	Fastsette tolererbar avvikshyppighet (grensen for akseptabel feilandel), og begrunne denne.	45	20	0
8.	Type og årsak til eventuelle identifiserte avvik i utvalgte enheter.	53	10	2
9.	Vurdere om feilen kan ha betydning for andre deler av revisjonen.	56	8	1
10.	Bestemme hvorvidt det er grunnlag for å konkludere på hele populasjonen på bakgrunn av utvalget (projisere).	53	11	1
11.	Vurdere om totalt anslått avvik i populasjonen overstiger tolererbar avvikshyppighet.	44	20	1
12.	Tar revisjonsselskapets utvalgsmetodikk hensyn til at det er lavere vesentlighetsgrense på skatteområdet i Norge?	58	6	1

På spørsmål fem har flere revisjonsselskaper svart "ja", men påpekt at utvalgsstørrelsen er opp til den oppdragsansvarlige revisorens skjønn.

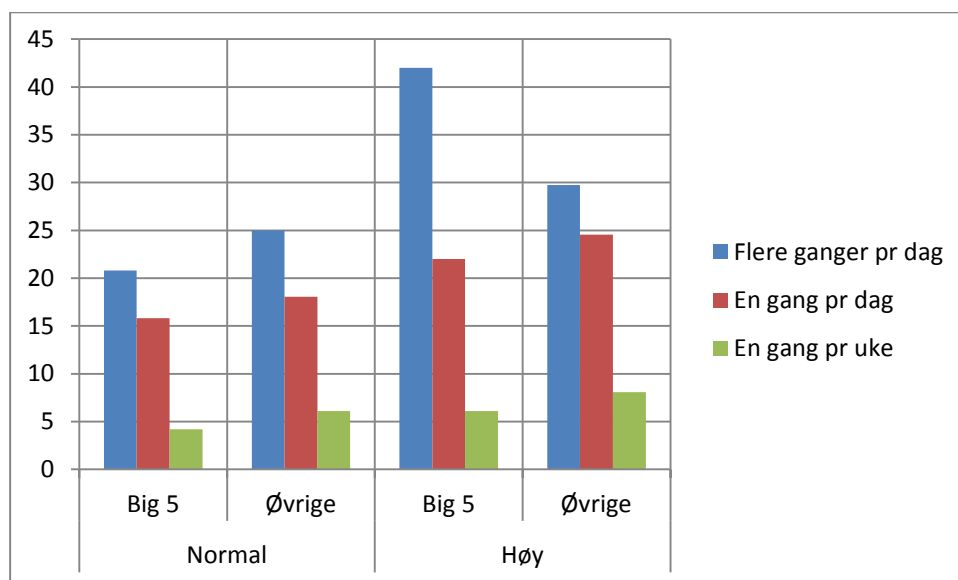
3.2 Test av intern kontroll

Spørreskjemaets eksempel forutsatte at revisor har konstatert at en nøkkelkontroll i det reviderte foretaket er fornuftig utformet, at kontrollen er implementert, at revisor planlegger å bygge på kontrollen og derfor skal teste om den har fungert effektivt. Det var gitt tre ulike situasjoner som viser hvor ofte nøkkelkontrollen blir utført:

- Flere ganger daglig (ca. 2000 pr år),
- En gang per dag (ca. 250 ganger pr. år)
- En gang per uke (ca. 50 ganger pr år).

Figur 1 viser gjennomsnittlige utvalgsstørrelser revisor at ville ha valgt ved moderat sikkerhet/risiko og ved høy sikkerhet/risiko.

Figur 1



Som det fremgår av Figur 1, tilsier metodikken til de 5 store at antallet stikkprøver doubles når sikkerheten/risikoen går fra moderat til høy, i tilfeller der kontrollen gjøres flere ganger per dag. Svarene fra de øvrige revisjonsselskapene viser en langt mindre økning i utvalgsstørrelsen i samme situasjon (20 % økning).

Tabell 2 viser hvordan utvalgsstørrelsen fordeler seg, fra det revisjonsselskapet oppgir den laveste utvalgsstørrelsen til det høyest oppgitte antallet. Tabellen viser også hvor mange avvik revisjonsselskapene aksepterer før ytterligere handlinger må vurderes.

Tabell 2

Risiko/sikkerhet	5 store				Øvrige				Alle	
	Moderat		Høy		Moderat		Høy		Moderat	Høy
Kontrollen utføres:	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Snitt	Snitt
Flere ganger pr dag	14 - 25	21	25 - 60	42	8 - 50	25	8 - 80	30	25	31
En gang pr dag	10 - 25	16	15 - 25	22	5 - 42	18	10 - 60	25	18	24
En gang pr uke	2 - 5	4	5 - 8	6	1 - 30	6	1 - 50	8	6	8
Antall aksepterte avvik	0 - 2	1	0 - 2	1	0 - 3	1	0 - 3	1	1	1

Tabell 2 harmonerer godt med en undersøkelse utført av et revisortilsyn i et annet europeisk land. Denne undersøkelsen var rettet mot de seks største revisjonsselskapene i dette landet og oppsummert ga følgende resultat:

Flere ganger pr dag: 25 stikkprøver
 En gang pr dag: 25 stikkprøver
 En gang pr uke: 5 stikkprøver

Basert på dette og tabell 2 kan det utledes at revisor ved sin skjønnsutøvelse kan ta utgangspunkt i et nivå på ca. 25 stikkprøver ved moderat risiko/sikkerhet når et foretak har en kontroll som utføres en gang per dag eller oftere. Svarene fra de fem store revisjonsselskapene var i et intervall mellom 14 og 50, og representerer et uttrykk for det spennet som ligger i revisors skjønn ved fastsettelse av utvalgsstørrelse.

3.3 Varelager

ISA 501 har særskilte bestemmelser knyttet til innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand der varelageret er vesentlig for regnskapet. Ved bruk av stikkprøver må ISA 530 ses i sammenheng med ISA 501.

I spørreskjemaet var det tatt med eksempler knyttet til stikkprøver ved fysisk kontroll av varelager, der lageret besto av henholdsvis 1000 varelinjer og 10 000 varelinjer.

I eksempelet var det forutsatt at:

- foretaket teller alle varer 31. desember.
- samlet verdi av foretakets varelager er 20 mill. kr, og er vesentlig for regnskapet.
- 1 % av varelinjene har verdi høyere enn vesentlighetsgrensen (Planning Materiality), og utgjør tilsammen 60 % av den totale lagerverdien.
- risiko for feil i varelageret anses som normal.
- vesentlighetsgrensen er 1 mill. kr.
- telleinstruksen er vurdert som tilfredsstillende.
- revisor har testet internkontroll for varekjøp og varesalg og konkludert at disse fungerer effektivt.

3.3.1 Resultat - eksempel med 1000 varelinjer

Test av intern kontroll over varelagertellingen

Tabell 3 viser hvor mange stikkprøver revisjonsselskapene tar for å teste intern kontroll ved fysisk telling av varelager.

Tabell 3

Risiko/sikkerhet	5 store				Øvrige				Alle	
	Moderat		Høy		Moderat		Høy		Normal	Høy
	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Snitt	Snitt
Kontrollen utføres:										
Fra telleliste mot lager	12 – 30	20	12 - 60	31	2 - 51	16	5 - 51	17	18	20
Fra lager mot telleliste	12 – 30	16	13 - 40	19	1 - 47	14	1 - 47	15	15	17

Tilbakemeldingene viser at det mest vanlige er at det gjøres kombinert test av intern kontroll og substanstest. Enkelte revisjonsselskap har besvart at kun test av kontroll ikke er aktuelt i forbindelse med kontroll av varelager. Utvalgsstørrelsene i tabellen over, kan derfor ikke direkte sammenlignes med utvalgsstørrelsene angitt i tabell 2.

Tabell 4 nedenfor viser hvilke avvik revisjonsselskapene kan akseptere i dette eksempelet før de må utvide testingen eller gjøre alternative revisjonshandlinger. Tabellen antallet viser revisjonsselskapenes svar prosentvis fordelt.

Tabell 4

	Aksepterte avvik			
	5 store		Øvrige	
	Normal	Høy	Normal	Høy
Ingen avvik	0 %	0 %	50 %	50 %
1-2 avvik	0 %	0 %	30 %	28 %
> 2 avvik	0 %	0 %	10 %	12 %
Skjønn	100 %	100 %	10 %	10 %

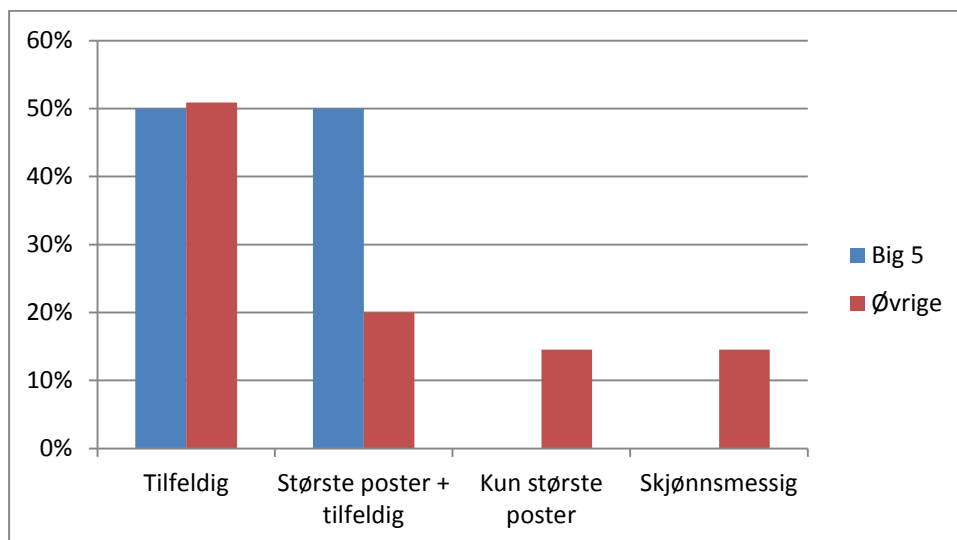
Enkelte revisjonsselskap besvarte ikke dette spørsmålet. De mottatte svarene viser at:

- 29 revisjonsselskaper har svart at de ikke tolererer noen avvik i vurderingen av om den interne kontrollen har fungert
- 13 revisjonsselskaper oppgir at det kan tolereres fra 1 til 5 avvik
- 10 revisjonsselskaper oppgir at det skal brukes skjønn ved vurderingen av konsekvenser av eventuelle avvik.

Revisjonsselskapene har også svart på hvordan stikkprøvene vil bli fordelt på varelinjene når utvalgsstørrelsen er bestemt. For at en stikkprøvekontroll skal ha utsagnskraft, er fordelingen av stikkprøvene på populasjonen viktig. ISA 530 punkt 6- 8 stiller krav til utvalget. Ved utformingen av et utvalg, må revisor ta hensyn til formålet med revisjonshandlingen og egenskapene ved populasjonen. Revisor skal fastsette en utvalgsstørrelse som er tilstrekkelig for å redusere utvalgsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå. Hver utvalgsenhet i populasjonen skal ha mulighet for å bli valgt ut. Ved en kombinert test kan ikke resultatet av utførte kontrolltelling av varelagerlinjer med stor verdi, uten videre tillegges utsagnsverdi for den interne kontrollen over tellingen av den resterende beholdningen. Det var derfor av interesse å undersøke hvordan revisor sørger for å velge et tilstrekkelig antall tilfeldige stikkprøver til kunne konkludere på om den interne kontrollen fungerer over hele varetellingen.

Svarene fra de revisjonsselskapene som har besvart spørsmålet (4 store og 55 øvrige) fremkommer av figur 2 nedenfor som viser revisjonsselskapenes svar, prosentvis fordelt.

Figur 2



Svarene viser at de store revisjonsselskapene fordeler stikkprøvene enten tilfeldig på populasjonen eller som en kombinasjon av de største postene og en tilfeldig fordeling. 15 % av de øvrige selskapene oppgir at de velger bare de største postene i lageret, selv om formålet er test av kontroll. Finanstilsynet bemerker at en slik målrettet testing av de største postene ikke oppfyller forutsetningen om at alle enheter i populasjonen skal ha en mulighet for å bli valgt ut.

De selskapene som oppgir at de bruker skjønn ved fordelingen, må passe på at det er tilstrekkelig andel av utvalget som fordeles tilfeldig.

Substanskontroll eller kombinert test av kontroll/substanskontroll

Som det fremkommer i punkt 3.3.1 er det mest vanlige at det gjøres kombinert test av intern kontroll og substanstest.

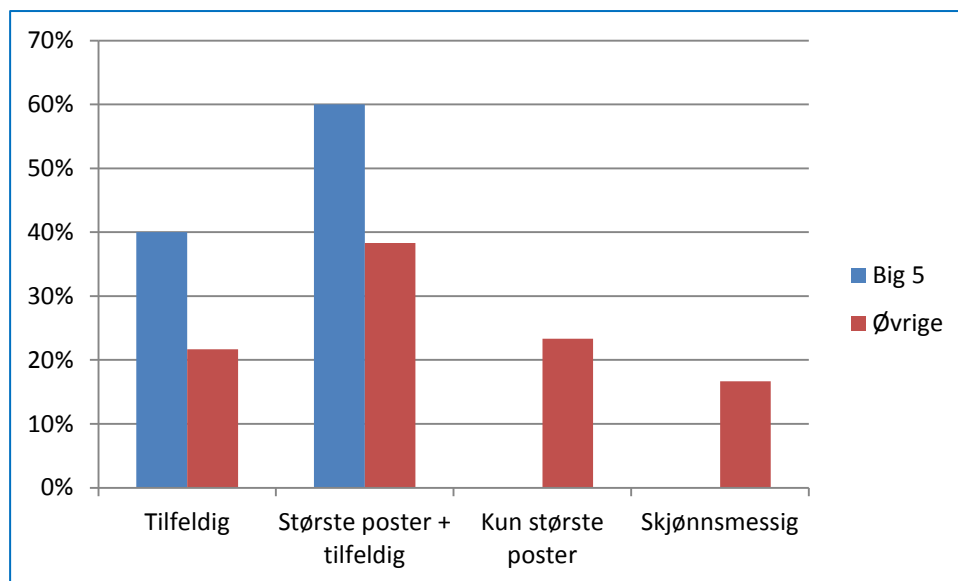
Tabell 5 og figur 3 nedenfor viser hvordan revisjonsselskapene ville ha innrettet stikkprøver ved substanskontroll, eller kombinert substanskontroll/test av intern kontroll i dette eksempelet. Alle de 5 store har besvart dette spørsmålet.

Tabell 5

Risiko/sikkerhet	5 store				Øvrige				Alle	
	Moderat		Høy		Moderat		Høy		Moderat	Høy
	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Snitt	Snitt
Kontrollen utføres:										
Fra telleliste mot lager	10 - 30	17	13 - 60	30	5 - 36	16	5 - 40	17	16	18
Fra lager mot telleliste	4 - 30	15	27 - 60	37	0 - 30	13	0 - 30	14	13	16

Figur 3 viser hvordan stikkprøvene er fordelt på populasjonen.

Figur 3



Figuren viser at 22 % av øvrige selskaper (14 selskaper) kun velger ut de største postene for kontrolltelling. Med mindre utvalget av største varelagerpostene er så stort at gjenværende beholdning er uvesentlig, vil et slikt utvalg ikke gi hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis.

Den mest benyttete metodikken er å velge de største pluss tilfeldig utvalg av øvrige poster. Denne metodikken vil kunne dekke både behovet for å ha kontrolltalt en stor del av lagerets verdi, samtidig som alle varelinjer har en mulighet for å bli valgt ut. Det gir også et element av uforutsigbarhet i stikkprøvene. Tabell 5 viser at ved høy risiko/sikkerhet gir metodikken til de store en tilnærmet doubling av utvalgsstørrelsen. Øvrige revisjonsselskaper har tilnærmet ingen økning i utvalgsstørrelsen. Dette fremstår ikke å være i henhold til god revisjonsskikk.

3.3.2 Resultat - eksempel med 10 000 varelinjer

I dette eksempelet er forutsetningene uforandret, bortsett fra at antall enheter i lageret er endret fra 1 000 til 10 000.

Test av intern kontroll over varelagertellingen

Tabell 6 viser hvor mange stikkprøver revisjonsselskapene tar for å teste intern kontroll i forbindelse med varelagertelling.

Tabell 6

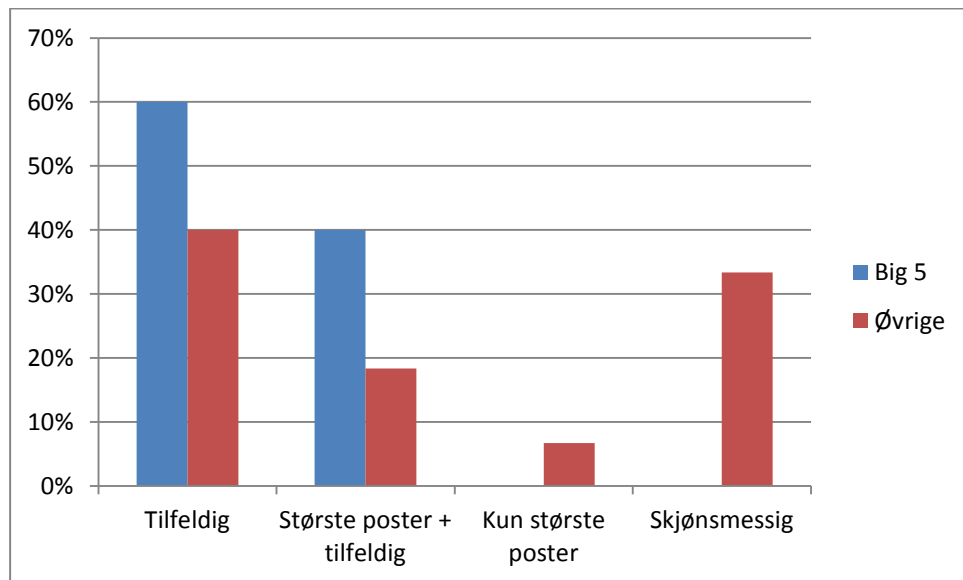
Risiko/sikkerhet	5 store				Øvrige				Alle	
	Moderat		Høy		Moderat		Høy		Moderat	Høy
	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Snitt	Snitt
Kontrollen utføres:										
Fra telleliste mot lager	12 - 30	22	13 - 60	34	0 - 100	22	0 - 120	23	22	24
Fra lager mot telleliste	13 - 60	22	12 - 30	38	0 - 50	18	0 - 50	19	18	20

Svarene viser at det kun er en liten økning i antall stikkprøver ved økt populasjon, jf. tabell 3.

Dette samsvarer med statistisk teori, som tilsier at antall stikkprøver har liten innvirkning på oppnådd sikkerhet når størrelsen av populasjonen kommer over et visst nivå.

Figur 4 viser fordelingen av stikkprøvene på populasjonen.

Figur 4



Sammenlignet med figur 2 er andelen av de øvrige selskapene som kun velger stikkprøver fra de største postene redusert fra ca. 15 % til under 10 %. Samtidig er andelen som velger stikkprøver basert på skjønn økt fra ca. 15 % til over 30 %. For de største revisjonsselskapene viser resultatene økt bruk av tilfeldig utvalg.

Substanskontroll eller kombinert test av kontroll/substanskontroll

Tabell 7 og figur 5 nedenfor viser hvordan revisjonsselskapene ville ha innrettet stikkprøver ved substanskontroll, eller kombinert substanskontroll/test av intern kontroll i dette eksempelet.

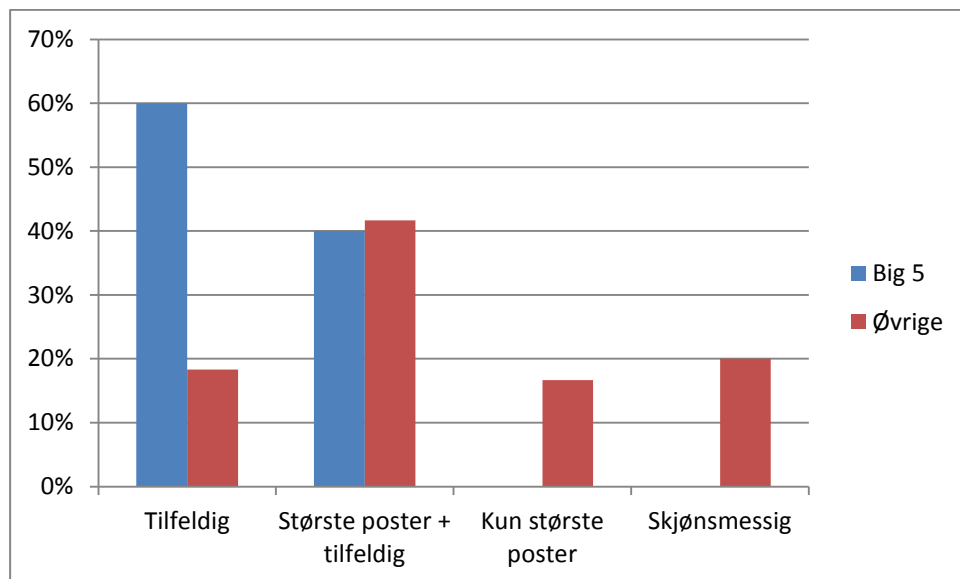
Tabell 7

Risiko/sikkerhet	5 store				Øvrige				Alle	
	Moderat		Høy		Moderat		Høy		Moderat	Høy
	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Intervall	Snitt	Snitt	Snitt
Kontrollen utføres:										
Fra telleliste mot lager	4 - 60	17	13 - 60	29	7 - 120	27	10 - 120	28	26	29
Fra lager mot telleliste	4 - 30	9	13 - 60	21	0 - 50	17	0 - 50	18	17	19

Som det fremgår av tabellen viser svarene at det er mindre økning i antall stikkprøver, jf. tabell 5 som viser antall stikkprøver ved 1000 varelinjer.

Figur 5 viser stikkprøvenes fordeling på populasjonen:

Figur 5



Som det fremgår av figuren er det fortsatt en betydelig andel revisorer som, også ved økt antall varelinjer, kun velger å teste de største postene. Som nevnt i kommentarene til figur 3, bemerker Finanstilsynet at dette normalt ikke er en akseptabel metode.

4 Bruk av stikkprøver i revisjonsutførelsen

Ved de stedlige tilsynene valgte Finanstilsynet ut oppdrag også som ledd i en undersøkelse rettet mot revisjonsselskapenes etterlevelse av hvitvaskingsregelverket. I flere av de kontrollerte oppdragene har revisjonen vært gjennomført uten bruk av stikkprøver.

I denne rapporten omtales bare revisors bruk av stikkprøver og om stikkprøvene kan gi tilstrekkelig grunnlag for konklusjonen under hensyn til testens formål. Rapporten tar derfor ikke hensyn til andre revisjonshandlinger som måtte være utført.

4.1 Test av interne kontroller

Inntekter og innbetalinger

På inntektsområdet hadde revisor beskrevet og vurdert internkontrollen i 33 av de 36 oppdragene Finanstilsynet kontrollerte.

I 15 av disse oppdragene hadde revisor basert sin revisjon på at den interne kontrollen fungerte effektivt. I ett av disse oppdragene hadde ikke revisor angitt formålet med testen. I seks av oppdragene (40 %) fant Finanstilsynet at det ikke forelå et tilstrekkelig grunnlag for å konkludere med at den interne kontrollen fungerte som forutsatt. Bakgrunnen for dette var både for få stikkprøver og mangler ved måten stikkprøvene var valgt ut.

Revisjonsplanen var ikke endret for noen av oppdragene etter test av intern kontroll.

Kostnader/utbetalinger

På kostnadsområdet hadde revisor beskrevet og vurdert internkontrollen i 25 av de 36 oppdragene Finanstilsynet kontrollerte.

I 8 oppdrag hadde revisor basert sin revisjon på at den interne kontrollen fungerte effektivt. I ett av disse oppdragene hadde ikke revisor angitt formålet med testen.

I 7 av disse 8 oppdragene fant Finanstilsynet at det ikke forelå et tilstrekkelig grunnlag for å konkludere med at den interne kontrollen fungerte som forutsatt. Bakgrunnen for dette var både for få stikkprøver og mangler ved måten stikkprøvene er valgt ut.

Revisjonsplanen var ikke endret for noen av oppdragene etter test av intern kontroll.

4.2 Substanskontroller

Inntekter og innbetalinger

Stikkprøvebasert substanskontroll var aktuelt i 25 av de kontrollerte revisjonsoppdragene.

I 9 av 25 oppdrag (36 %) fant Finanstilsynet at det ikke var tilfredsstillende dokumentert om stikkprøvene ga tilstrekkelig grunnlag for å trekke konklusjon om hele populasjonen. Bakgrunnen for dette var både for få stikkprøver og mangler ved måten stikkprøvene ble valgt ut på, samt mangelfull kontroll av fullstendigheten i populasjonen.

Revisors testing avdekket ikke feil i noen av de stikkprøvene som var gjennomført.

Kostnader/utbetalinger

Stikkprøvebasert substanskontroll var aktuelt i 26 av de kontrollerte revisjonsoppdragene.

I 6 av oppdragene (23 %) fant Finanstilsynet at det ikke var tilfredsstillende dokumentert om stikkprøvene ga tilstrekkelig grunnlag for å trekke konklusjon om hele populasjonen. Bakgrunnen for dette var både for få stikkprøver og mangler ved måten stikkprøvene ble valgt ut på, samt mangelfull kontroll av fullstendigheten i populasjonen.

Revisor hadde avdekket feil i tre oppdrag. Ingen av disse ble vurdert som representative og revisor hadde derfor ikke projisert resultatet på populasjonen. I to av tilfellene hadde revisor vurdert om avdekkede feil kunne ha betydning for andre deler av revisjonen.

5 Oppsummering

Formålet med Finanstilsynets tematisyn rettet mot revisors bruk av stikkprøver i revisjonen er å få et inntrykk av hvordan den aktuelle revisjonsstandarden (ISA 530) etterleves i bransjen, og for å øke bevisstheten knyttet til bruk av stikkprøver for å få tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

Tematisynet er gjennomført ved at 65 revisjonsselskapene har besvart spørsmål om hvordan stikkprøver gjennomføres og etterfølgende stedlig tilsyn hos 10 av disse der 36 enkeltoppdrag har blitt kontrollert.

Svarene viser at alle selskapene benytter en revisjonsmetodikk som inkluderer bruk av stikkprøver. Det er litt varierende hvor klart elementene i en stikkprøvekontroll fremkommer av de ulike metodikkene. En revisjonsmetodikk som støtter opp under kravene i ISA 530, vil være til hjelp for det skjønnet oppdragsansvarlig revisor må utøve og dokumentere når det gjelder hva som skal kontrolleres ved hjelp av stikkprøver, utvalgs-kriterier og antallet stikkprøver. Metodikken som benyttes av noen av de små og mellomstore revisjonsselskapene gir liten støtte for revisors skjønnsutøvelse.

For å få et inntrykk av hvordan metodikken er ment å virke inneholdt spørreskjemaet konkrete eksempler knyttet til stikkprøver rettet mot et foretaks interne kontroller. Ut fra svarene legger Finanstilsynet til grunn at utvalgsstørrelsen ved moderat risiko/sikkerhet når et foretak har en kontroll som utføres en gang per dag eller oftere, bør være i et intervall mellom 14 og 50.

Finanstilsynets kontroll av enkeltoppdrag har avdekket mangelfull etterlevelse av ISA 530 i revisjonsutførelsen. Manglene omfatter svakheter i planleggingen når det gjelder hvilke regnskapspåstander som skal kontrolleres ved hjelp av stikkprøver, utvalgs-kriterier, kontroll av populasjonens fullstendighet og i vurderingen av egenskapene ved populasjonen. Finanstilsynet avdekket også at stikkprøvestørrelsen i flere tilfeller var betydelig lavere enn forventet uten at dette var begrunnet med andre revisjonshandlinger som i sum sammen med stikkprøvetesting skulle gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Dette funnet er klart i tilfeller der metodikken gir liten støtte for revisors skjønnsutøvelse. Finanstilsynet avdekket imidlertid også tilfeller der mangelen skyldes at selskapets metodikk ikke var fulgt.

