

Internasjonal revisjonsstandard

ISA 260 (REVIDERT)
KOMMUNIKASJON MED DEM SOM HAR OVERORDNET ANSVAR
FOR STYRING OG KONTROLL



International Federation
of Accountants

revisorforeningen•no

International Auditing and Assurance Standards Board
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

This International Standard on Auditing ISA 260 (Revised) “Communication with Those Charged with Governance” (October 2023) was prepared by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The objective of the IAASB is to serve the public interest by setting high quality auditing and assurance standards and by facilitating the convergence of international and national standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession.

The original English version of this publication may be downloaded for personal and non-commercial use (i.e., professional reference or research) from www.iaasb.org. The approved text is published in the English language.

The mission of IFAC is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high quality professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession’s expertise is most relevant.

Copyright © October 2023 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: «*Copyright © October 2023 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.*» Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-377-0

Internasjonal revisjonsstandard ISA 260 (revidert) «Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll» er opprinnelig utgitt på engelsk av the International Auditing and Assurance Standards Board, et uavhengig standardsettende organ tilknyttet the International Federation of Accountants (IFAC), i oktober 2023, og oversatt til norsk og utgitt av Den norske Revisorforening i mars 2024 med tillatelse fra IFAC. IFAC har vurdert oversettelsesprosedyren, og oversettelsen er gjort i samsvar med Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC. Den godkjente teksten til de internasjonale standardene for revisjon og kvalitetskontroll er den som er utgitt på engelsk av IFAC.

Engelsk utgave av internasjonal revisjonsstandard ISA 260 (revidert) «Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll» © 2023 the International Federation of Accountants (IFAC). Originalens tittel: International Standard on Auditing ISA 260 (Revised) “Communication with Those Charged with Governance”

Norsk utgave av internasjonal revisjonsstandard ISA 260 (revidert) «Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll» © 2024 the International Federation of Accountants (IFAC).

For spørsmål om opphavsrett og tillatelser se [tillatelser](#) eller kontakt permissions@ifac.org.

INTERNASJONAL REVISJONSSTANDARD 260 (REVIDERT)

KOMMUNIKASJON MED DEM SOM HAR OVERORDNET ANSVAR FOR STYRING OG KONTROLL

(Gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 15. desember 2024 eller senere.)

INNHold

	Punkt
Innledning	
Denne ISA-ens virkeområde	1–3
Kommunikasjonens betydning	4–7
Ikrafttredelsesdato	8
Mål	9
Definisjoner	10
Krav	
De som har overordnet ansvar for styring og kontroll	11–13
Forhold som det skal kommuniseres om	14–17
Kommunikasjonsprosessen	18–22
Dokumentasjon	23
Veiledning og utfyllende forklaringer	
De som har overordnet ansvar for styring og kontroll	A1–A8
Forhold som det skal kommuniseres om	A9–A36
Kommunikasjonsprosessen	A37–A53
Dokumentasjon	A54
Vedlegg 1: Spesifikke krav i ISQC 1 og andre ISA-er som refererer til kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll	
Vedlegg 2: Kvalitative forhold ved regnskapspraksis	

ISA 260 (Revidert) *Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll* må leses i sammenheng med ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*.

Innledning

Denne ISA-ens virkeområde

1. Denne internasjonale revisjonsstandarden (ISA-en) omhandler revisors oppgaver og plikter når det gjelder kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ved revisjon av et regnskap. Selv om denne ISA-en gjelder uavhengig av en enhets styrings- og kontrollstruktur eller størrelse, gjelder særlige hensyn når alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, deltar i ledelsen i en enhet, og for noterte enheter. Denne ISA-en fastsetter ikke krav til revisors kommunikasjon med en enhets ledelse eller eiere, med mindre de også har et overordnet ansvar for styring og kontroll.
2. Denne ISA-en er skrevet i sammenheng med revisjon av et regnskap, men kan også, etter en eventuell tilpasning etter omstendighetene, anvendes i forbindelse med revisjon av annen historisk finansiell informasjon når de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, har som oppgave å føre tilsyn med utarbeidelsen av annen historisk finansiell informasjon.
3. Ved å erkjenne betydningen av en effektiv toveiskommunikasjon ved revisjon av et regnskap, gir denne ISA-en et overordnet rammeverk for revisors kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og identifiserer noen særlige forhold som det skal kommuniseres med dem om. Andre forhold som det skal kommuniseres om, og som supplerer kravene i denne ISA-en, er identifisert i andre ISA-er (se vedlegg 1). Dessuten stiller ISA 265¹ spesifikke krav vedrørende kommunikasjon av vesentlige mangler i intern kontroll som revisor har identifisert i løpet av revisjonen, til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Ytterligere forhold som det ikke er pålagt å kommunisere om ved denne eller andre ISA-er, kan være pålagt ved lov eller forskrift, gjennom avtale med enheten eller gjennom ytterligere krav som gjelder for oppdraget, for eksempel standardene til en nasjonal profesjonell revisororganisasjon. Det er ikke noe i denne ISA-en som hindrer revisor i å kommunisere andre forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. (Jf. punkt A33–A36)

Kommunikasjonens betydning

4. Denne ISA-en fokuserer primært på kommunikasjon fra revisor til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Ikke desto mindre er det viktig med en effektiv toveiskommunikasjon for å hjelpe:
 - (a) Revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med å forstå forhold i deres revisjonsmessige sammenheng og med å utvikle et konstruktivt samarbeidsforhold. Dette samarbeidsforholdet utvikles samtidig som revisor opprettholder sin uavhengighet og objektivitet;
 - (b) Revisor med å innhente informasjon som er relevant for revisjonen, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. For eksempel kan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll hjelpe revisor med å forstå enheten og dens omgivelser. De kan også hjelpe revisor med å identifisere egnede kilder til revisjonsbevis og med å gi informasjon om konkrete transaksjoner eller hendelser; og
 - (c) De som har overordnet ansvar for styring og kontroll med å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen, og dermed redusere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

¹ ISA 265 *Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen*

5. Selv om revisor er ansvarlig for å kommunisere forhold som kreves i denne ISA-en, er også ledelsen ansvarlig for å kommunisere forhold av interesse for styring og kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Kommunikasjon fra revisor fritar ikke ledelsen for denne oppgaven. På samme måte vil ikke kommunikasjon fra ledelsen til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om forhold som revisor er pålagt å kommunisere, fritta revisor for oppgaven med også å kommunisere forholdene. Kommunikasjon om slike forhold fra ledelsen kan imidlertid påvirke formen eller tidspunktet for revisors kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
6. Tydelig kommunikasjon om særlige forhold som skal kommuniseres i henhold til ISA-er, er en integrert del av enhver revisjon. ISA-er krever imidlertid ikke at revisor gjennomfører revisjonshandlinger utelukkende for å identifisere eventuelle andre forhold som det skal kommuniseres om med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
7. I enkelte juridiksjoner kan lov eller forskrift begrense revisors kommunikasjon om visse forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Lover eller forskrifter uttrykkelig forbyr kommunikasjon, eller annen handling, som kan skade en granskning som foretas av en relevant myndighet av en faktisk eller mistenkt ulovlig handling, inkludert varsling av enheten. For eksempel når revisor er pålagt å rapportere identifisert eller mistanke om brudd på lover og forskrifter til relevant myndighet som følge av hvitvaskingsloven. I slike tilfeller kan forholdene være komplekse og revisor kan vurdere å søke juridisk bistand.

Ikrafttreddesdato

8. Denne ISA-en gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 15. desember 2024 eller senere.

Mål

9. Revisors mål er å:
 - (a) Kommunisere tydelig med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, de oppgaver og plikter revisor har i relasjon til revisjonen av regnskapet og en oversikt over revisjonens planlagte innhold og tidspunkt;
 - (b) Innhente informasjon som er relevant for revisjonen fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll;
 - (c) Gi dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll rettidig informasjon om observasjoner som fremkommer under revisjonen og som er viktige og relevante for deres oppgave med å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen; og
 - (d) Fremme effektiv toveiskommunikasjon mellom revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Definisjoner

10. For ISA-enes formål har følgende begreper den betydning som er beskrevet nedenfor:
 - (a) De som har overordnet ansvar for styring og kontroll – den eller de personen(e) eller organisasjonen(e) (for eksempel en tillitsmann [corporate trustee]) som har som oppgave å føre tilsyn med den strategiske styringen av enheten og forpliktelser knyttet til oppfølgingen av enhetens ansvar. Dette omfatter å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen. For

noen enheter i noen jurisdiksjoner kan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, omfatte medlemmer av ledelsen, for eksempel ledere som er styremedlemmer i en enhet i privat eller offentlig sektor, eller en eier-leder. De forskjellige styrings- og kontrollstrukturene er drøftet i punkt A1–A8.

- (b) Ledelse – den eller de personen(e) som har utøvende ansvar for å lede enhetens virksomhet. For noen enheter omfatter ledelsen noen av eller alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for eksempel ledere som er styremedlemmer eller en eier-leder.

Krav

De som har overordnet ansvar for styring og kontroll

- 11. Revisor skal ta standpunkt til hvilke(n) person(er) i enhetens styrings- og kontrollstruktur han skal kommunisere med. (Jf. punkt A1–A4)

Kommunikasjon med en undergruppe av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

- 12. Dersom revisor kommuniserer med en undergruppe av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for eksempel et revisjonsutvalg eller en enkeltperson, skal revisor ta standpunkt til hvorvidt revisor også trenger kommunisere med det samlede styringsorganet. (Jf. punkt A5–A7)

Når alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, inngår i ledelsen av enheten

- 13. I noen tilfeller inngår alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i ledelsen av enheten, for eksempel i små enheter der én enkelt eier leder enheten, og ingen andre har noen styrings- og kontrollrolle. I disse tilfellene, dersom forholdet er krav om å kommunisere om ifølge denne ISA-en, kommuniseres med personer med lederansvar som også har styrings- og kontrolloppgaver, er det ikke nødvendig å kommunisere om forholdene på nytt med de samme personene i deres styrings- og kontrollrolle. Disse forholdene er beskrevet i punkt 16(c). Revisor skal imidlertid forsikre seg om at kommunikasjonen med personer med lederansvar på en tilfredsstillende måte informerer alle som revisor ellers ville ha kommunisert med som følge av deres styrings- og kontrollrolle. (Jf. punkt A8)

Forhold som det skal kommuniseres om

Revisors oppgaver og plikter i forhold til revisjon av regnskapet

- 14. Revisor skal kommunisere de oppgaver og plikter revisor har i forhold til revisjonen av regnskapet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, herunder at:
 - (a) Revisor er ansvarlig for å utforme og gi uttrykk for en mening om regnskapet som er utarbeidet av ledelsen, under tilsyn av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll; og
 - (b) Revisjonen av regnskapet ikke fritar ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for deres ansvar. (Jf. punkt A9–A10)

Planlagt innhold og tidspunkt for revisjonen

- 15. Revisor skal kommunisere en oversikt over revisjonens planlagte innhold og tidspunkt med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som inkluderer kommunikasjon om de særskilte risikoene som er identifisert av revisor. (Jf. punkt A11–A16)

Betydelige funn som er avdekket ved revisjonen

16. Revisor skal kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll: (Jf. punkt A17–A18)
- (a) Revisors synspunkter på viktige kvalitative forhold ved enhetens regnskapspraksis, herunder regnskapsprinsipper, regnskapsestimer og tilleggsopplysninger i regnskapet. Når det er relevant, skal revisor forklare for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, hvorfor revisor mener at en viktig regnskapspraksis, som er akseptabel i henhold til det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, ikke er den mest hensiktsmessige i lys av enhetens særlige omstendigheter; (Jf. punkt A19–A20)
 - (b) Eventuelle betydelige vanskeligheter som revisor har støtt på under revisjonen; (Jf. punkt A21)
 - (c) Med mindre alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, inngår i ledelsen av enheten:
 - (i) Vesentlige forhold som fremkommer under revisjonen og som er diskutert eller har vært gjenstand for korrespondanse med ledelsen; og (Jf. punkt A22)
 - (ii) Skriftlige uttalelser som revisor anmoder om;
 - (d) Eventuelle omstendigheter som påvirker formen på og innholdet i revisjonsberetningen; og (Jf. punkt A23–A25)
 - (e) Eventuelle andre vesentlige forhold som fremkommer under revisjonen og som etter revisors profesjonelle skjønn er relevante for tilsynet med den finansielle rapporteringsprosessen. (Jf. punkt A26–A28)

Revisors uavhengighet

17. Revisor skal kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll de relevante etiske kravene, inkludert de som er relatert til uavhengighet, som revisoren anvender for revisjonsoppdraget, inkludert, hvis aktuelt etter omstendighetene, eventuelle uavhengighetskrav som er spesifikke for revisjoner av finansregnskap for visse enheter. (Jf. punkt A29)
18. I noterte enheter skal revisor kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om:
- (a) En uttalelse om at oppdragsteamet og eventuelle andre i revisjonsfirmaet, revisjonsfirmaet og eventuelle andre firma i revisjonsfirmaets nettverk har overholdt relevante etiske krav til uavhengighet; og
 - (i) Alle samarbeidsforhold og andre forhold mellom revisjonsfirmaet, andre firma i revisjonsfirmaets nettverk og enheten som etter revisors profesjonelle skjønn med rimelig grunn kan tenkes å påvirke uavhengigheten. Dette skal omfatte samlede honorarer belastet i regnskapsperioden, for revisjon og andre tjenester til enheten og enheter kontrollert av enheten, levert av revisjonsfirmaet og andre firma i revisjonsfirmaets nettverk. Disse honorarene skal tilordnes egnede kategorier som er til hjelp for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll ved vurderingen av effekten av tjenester på revisors uavhengighet; og
 - (ii) Med hensyn til trusler mot uavhengigheten som ikke er på et akseptabelt nivå, handlinger for å håndtere truslene, inkludert handlinger som var tatt for å eliminere omstendighetene

som skaper trusselen, eller forholdsregler som reduserer truslene til et akseptabelt nivå..
(Jf. punkt A30–A32)

Kommunikasjonsprosessen

Etablering av kommunikasjonsprosessen

19. Revisor skal kommunisere om formen, tidspunktet og det forventede generelle innholdet av kommunikasjonen med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. (Jf. punkt A37–A45)

Kommunikasjonsformer

20. Revisor skal kommunisere skriftlig med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om viktige funn som fremkommer ved revisjonen, dersom muntlig kommunikasjon etter revisors profesjonelle skjønn, ikke er hensiktsmessig. Skriftlig kommunikasjon behøver ikke omfatte alle forhold som fremkommer ved revisjonen. (Jf. punkt A46–A48)
21. Revisor skal kommunisere skriftlig med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om revisors uavhengighet når dette følger av kravene i punkt 17.

Tidspunkt for kommunikasjon

22. Revisor skal i rett tid kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. (Jf. punkt A49–A50)

Kommunikasjonsprosessens egnethet

23. Revisor skal evaluere hvorvidt toveiskommunikasjonen mellom revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, har vært dekkende ut fra formålet med revisjonen. Hvis dette ikke er tilfellet, skal revisor vurdere den eventuelle effekten på revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon og muligheten for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, og skal iverksette egnede tiltak. (Jf. punkt A51–A53)

Dokumentasjon

24. Når forhold som i henhold til denne ISA-en skal kommuniseres, blir kommunisert muntlig, skal revisor inkludere dem i revisjonsdokumentasjonen, samt når og til hvem de ble kommunisert. Når forhold er blitt kommunisert skriftlig, skal revisor oppbevare en kopi av kommunikasjonen som en del av revisjonsdokumentasjonen.² (Jf. punkt A54)

Veiledning og utfyllende forklaringer

De som har overordnet ansvar for styring og kontroll (Jf. punkt 11)

- A1. Styrings- og kontrollstrukturer varierer etter jurisdiksjon og enheter, og gjenspeiler for eksempel forskjellig kulturell og juridisk bakgrunn samt størrelse og eierforhold. Som eksempler kan nevnes:
- I noen jurisdiksjoner finnes det i enheten et overvåkende organ (helt eller hovedsakelig ikke-utøvende) som er juridisk adskilt fra et (utøvende) styringsorgan (en tonivås styringsstruktur

² ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon*, punkt 8–11 og A6

[two-tier]). I andre jurisdiksjoner har ett enkelt styre juridisk ansvar for både tilsynsfunksjonen og den utøvende funksjonen (en ettnivås styringsstruktur [one-tier]).

- I noen enheter innehar de som har overordnet ansvar for styring og kontroll posisjoner som er en integrert del av enhetens juridiske struktur, for eksempel styremedlemmer i enheten. I andre enheter, for eksempel enkelte statlige enheter, er det et organ som ikke er en del av enheten som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
 - I noen tilfeller inngår noen av eller alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll i enhetens ledelse. I andre tilfeller er de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, andre personer enn enhetens ledelse.
 - I noen tilfeller er de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ansvarlige for å godkjenne³ enhetens regnskap (i andre tilfeller har ledelsen dette ansvaret).
- A2. I de fleste enheter er styring og kontroll det kollektive ansvaret til et styringsorgan, for eksempel et styre, et overvåkende styringsorgan, partnere, innehavere, en ledelsesgruppe, et styringsråd, tillitsmenn eller tilsvarende personer. I noen mindre enheter kan imidlertid én person ha overordnet ansvar for styring og kontroll, for eksempel eier-leder når det ikke finnes andre eiere, eller en enkelt tillitsmann. Når styring og kontroll er et kollektivt ansvar, kan en undergruppe, for eksempel et revisjonsutvalg eller en enkeltperson, bli pålagt spesifikke oppgaver for å bistå styringsorganet med å oppfylle sine forpliktelser. Alternativt kan en undergruppe eller enkeltperson ha spesifikke, lovbestemte oppgaver som skiller seg fra styringsorganets oppgaver.
- A3. Disse ulikhetene gjør at det er umulig i denne ISA-en å spesifisere for alle revisjoner hvilke personer revisor i enhver situasjon skal kommunisere om det enkelte forhold med. I noen tilfeller kan det også være at de personene som revisor skal kommunisere med, ikke er tydelig identifiserbare ut fra gjeldende juridisk rammeverk eller andre omstendigheter ved oppdraget. Dette kan for eksempel være tilfellet i enheter der styrings- og kontrollstrukturen ikke er formelt definert, slik som noen familieeide enheter, noen organisasjoner med ikke-økonomisk formål og noen statlige enheter. I slike tilfeller kan det være nødvendig for revisor å diskutere og bli enig med den oppdragsgivende part hvilke personer revisor skal kommunisere med. Ved fastsettelse av hvem revisor skal kommunisere med, er revisors forståelse av enhetens styrings- og kontrollstruktur og styrings- og kontrollprosesser opparbeidet i samsvar med ISA 315 (Revidert)⁴, relevant. Personene som revisor skal kommunisere med, kan variere avhengig av forholdet som skal kommuniseres.
- A4. ISA 600 (revidert) inneholder spesifikke forhold som skal kommuniseres av konsernrevisor til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i konsernet.⁵ Forholdene som kommuniseres kan omfatte forhold som konsernrevisor gjøres oppmerksom på av komponentrevisorer og som konsernrevisor anser å være vesentlige for ansvarsområdet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i konsernet. Komponentrevisorer kan også kommunisere forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i komponenten.⁶ Under disse omstendighetene vil de(n)

³ Som beskrevet i punkt A63 i ISA 700 (Revidert) *Konklusjon og rapportering om regnskaper*, betyr det å være ansvarlig for å godkjenne i denne forbindelse, å ha myndighet til avgjøre om alle regnskapsoppstillingene som inngår i regnskapet, inkludert tilhørende noter, er blitt utarbeidet.

⁴ ISA 315 (Revidert) *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser*

⁵ ISA 600 (Revidert) *Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskaper (herunder arbeidet til revisorer i konsernenheter)*, punkt 57

⁶ ISA 600 (Revidert), punkt 45(i)

personen(e) som komponentens revisor skal kommunisere med, bli definert av omstendighetene ved oppdraget og av forholdet som skal kommuniseres. I noen tilfeller kan flere enheter eller forretningsområder drive samme virksomhet innenfor samme internkontrollsystem og bruke samme regnskapspraksis. Når de som har overordnet ansvar for styring og kontroll av disse enhetene og forretningsområdene er de samme (for eksempel felles styre), kan duplisering unngås ved å kommunisere med disse enhetene eller forretningsområdene samtidig.

Kommunikasjon med en undergruppe av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll (Jf. punkt 12)

A5. Når revisor vurderer å kommunisere med en undergruppe av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, kan revisor ta i betraktning forhold som:

- De respektive ansvarsområder til undergruppen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Typen forhold som det skal kommuniseres om.
- Relevante lovbestemmelser eller forskriftsmessige krav.
- Hvorvidt undergruppen har myndighet til å iverksette tiltak i forhold til informasjonen som kommuniseres, og er i stand til å gi ytterligere informasjon og forklaringer som revisor kan ha behov for.

A6. Ved fastsettelse av hvorvidt det også er nødvendig å kommunisere om informasjon, i fullstendig form eller som et sammendrag, med styringsorganet, kan revisor være påvirket av sin vurdering av hvor effektivt og hensiktsmessig undergruppen kommuniserer om relevant informasjon med styringsorganet. Når revisor avtaler vilkårene for oppdraget, kan revisor eksplisitt forbeholde seg retten til å kommunisere direkte med styringsorganet, med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift.

A7. Revisjonsutvalg (eller lignende undergrupper med andre navn) finnes i mange jurisdiksjoner. Selv om deres spesifikke myndighet og funksjoner kan variere, er kommunikasjon med et revisjonsutvalg, når det finnes et slikt, blitt et viktig element i revisors kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Gode styrings- og kontrollprinsipper anbefaler at:

- Revisor regelmessig skal inviteres til møter i revisjonsutvalget.
- Lederen av revisjonsutvalget og, når det er relevant, de andre medlemmene av revisjonsutvalget, skal ha regelmessig kontakt med revisor.
- Revisjonsutvalget skal minst én gang i året møte revisor uten at ledelsen er til stede.

Når alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll inngår i ledelsen av enheten (Jf. punkt 13)

A8. I noen tilfeller inngår alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll i ledelsen av enheten, og kommunikasjonskravene modifiseres for å ta hensyn til denne situasjonen. I slike tilfeller kan det forekomme at kommunikasjon med person(er) med lederansvar ikke gir tilstrekkelig informasjon til alle dem som revisor ellers ville ha kommunisert med i egenskap av deres styrings- og kontrollfunksjon. For eksempel kan det i et selskap der alle styremedlemmer inngår i ledelsen av enheten, være noen av disse styremedlemmene (for eksempel en som er ansvarlig for markedsføring) som ikke kjenner til vesentlige forhold som er diskutert med et annet styremedlem (for eksempel en som er ansvarlig for å utarbeide regnskapet).

Forhold som det skal kommuniseres om

Revisors oppgaver og plikter i forhold til revisjon av regnskapet (Jf. punkt 14)

A9. Revisors oppgaver og plikter når det gjelder revisjon av regnskapet, er ofte inkludert i engasjementsbrevet eller i en annen egnet form for skriftlig avtale som beskriver de avtalte vilkårene for oppdraget.⁷ Lov, forskrift eller enhetens styrings- og kontrollstruktur kan kreve at de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, avtaler vilkårene for oppdraget med revisor. Når dette ikke er tilfellet, kan levering av en kopi av engasjementsbrevet eller av en annen egnet form for skriftlig avtale til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, være en hensiktsmessig måte å kommunisere med dem på om forhold som:

- Revisors oppgaver og plikter ved gjennomføring av revisjonen i henhold til ISA-ene med det formål å avgi en revisjonsberetning om regnskapet. Forholdene som det i henhold til ISA-ene skal kommuniseres om, omfatter derfor viktige forhold som fremkommer under revisjonen av regnskapet og som er relevante for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i forbindelse med tilsynet med den finansielle rapporteringsprosessen.
- Det faktum at ISA-ene ikke krever at revisor skal utforme revisjonshandlinger for å identifisere ytterligere forhold som det skal kommuniseres om med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Når ISA 701⁸ gjelder, revisors oppgaver og plikter med å fastsette og kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen.
- Når det er relevant, revisors oppgaver og plikter med å kommunisere bestemte forhold pålagt ved lov eller forskrift, gjennom avtale med enheten eller gjennom ytterligere krav som gjelder for oppdraget, for eksempel standardene vedtatt av en nasjonal, profesjonell revisororganisasjon.

A10. Lov eller forskrift, en avtale med enheten eller ytterligere krav som gjelder for oppdraget kan åpne for en bredere kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. For eksempel kan (a) en avtale med enheten kreve at visse forhold skal kommuniseres når de oppstår som følge av andre tjenester enn revisjon av regnskapet, levert av et revisjonsfirma eller et annet firma i revisjonsfirmaets nettverk, eller (b) mandatet til en revisor i offentlig sektor kreve at forhold skal kommuniseres når revisor blir oppmerksom på dem som følge av annet arbeid, for eksempel forvaltningsrevisjon.

Planlagt innhold og tidspunkt for revisjonen (Jf. punkt 15)

A11. Kommunikasjon av planlagt innhold og tidspunkt for revisjonen kan:

- (a) Hjelp dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med bedre å forstå konsekvensene av revisors arbeid, med å diskutere risikoer og vesentlighetskonseptet med revisor samt med å identifisere eventuelle områder hvor de kan anmode revisor om å gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger; og
- (b) Hjelp revisor med bedre å forstå enheten og dens omgivelser.

⁷ Se punkt 10 i ISA 210 *Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget*.

⁸ ISA 701 *Kommunikasjon av sentrale revisjonsforhold i den uavhengige revisors beretning*

A12. Kommunikasjon av særskilte risikoer identifisert av revisor, hjelper dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med å forstå disse forholdene og hvorfor de ble vurdert til å være særskilte risikoer. Kommunikasjonen om særskilte risikoer kan hjelpe dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen.

A13. Forhold som kommuniseres kan omfatte:

- Hvordan revisor planlegger å håndtere særskilte risikoer for vesentlig feilinformasjon, uansett om de skyldes misligheter eller feil.
- Hvordan revisor planlegger å håndtere områder med høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon.
- Revisors tilnærming til enhetens internkontrollsystem.
- Bruk av vesentlighetskonseptet i revisjonsmessig sammenheng.⁹
- Typen og omfanget av spesialistferdigheter eller -kunnskap som var nødvendig for å gjennomføre de planlagte revisjonshandlingene eller for å evaluere revisjonsresultatene, herunder bruk av en revisors ekspert.¹⁰
- Når ISA 701 gjelder, revisors foreløpige synspunkter på forhold som kan være områder som krever særskilt oppmerksomhet fra revisors side, og derfor kan være sentrale forhold ved revisjonen.
- Revisors planlagte angrepsvinkel for å håndtere konsekvensene for de enkelte oppstillingene og tilleggsopplysningene av eventuelle endringer av betydning innenfor det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering eller i enhetens miljø, finansielle vilkår eller aktiviteter.

A14. Andre forhold i forbindelse med planleggingen som det kan være hensiktsmessig å diskutere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er:

- Når enheten har en internrevisjonsfunksjon, hvordan den eksterne revisor og interne revisorer kan samarbeide på en konstruktiv og komplementær måte, inkludert eventuell planlagt bruk av internrevisjonsfunksjonens arbeid, og typen og omfanget av eventuell planlagt bruk av direkte bistand fra interne revisorer.¹¹
- Synspunktene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, på:
 - Hvilke personer i enhetens styrings- og kontrollstruktur det skal kommuniseres med.
 - Fordelingen av ansvar mellom dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og ledelsen.
 - Enhetens mål og strategier, og de tilhørende forretningsrisikoene som kan føre til vesentlig feilinformasjon.
 - Forhold som de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, mener berettiger særskilt oppmerksomhet under revisjonen, og eventuelle områder hvor de anmoder om at det gjennomføres ytterligere revisjonshandlinger.

⁹ ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon*

¹⁰ Se ISA 620 *Bruk av arbeidet til en ekspert engasjert av revisor*.

¹¹ ISA 610 (Revidert) *Bruk av interne revisorers arbeid*, punkt 18, og ISA 610 (Revidert 2013) *Bruk av interne revisorers arbeid*, punkt 31

- Viktig kommunikasjon mellom enheten og myndigheter.
 - Andre forhold som de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, mener kan påvirke revisjonen av regnskapet.
 - Holdningene, bevisstheten og handlingene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, når det gjelder (a) enhetens interne kontroll og dens betydning i enheten, inkludert hvordan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, fører tilsyn med den interne kontrollens effektivitet, og (b) avdekkingen av eller muligheten for misligheter.
 - Tiltakene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for å håndtere utviklingen av regnskapsstandarter, rutiner for eierstyring og selskapsledelse, regler for notering og relaterte forhold og virkningen av denne utviklingen på for eksempel den totale presentasjonen, strukturen og innholdet i regnskapet, herunder:
 - Relevansen, påliteligheten, sammenlignbarheten og forståeligheten av informasjonen som blir presentert i regnskapet, og
 - Hvorvidt regnskapets informasjonsverdi forringes av at det tas med informasjon som ikke er relevant, eller som tilslører en riktig forståelse av sakene det blir opplyst om.
 - Svarene fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, på tidligere kommunikasjon fra revisor.
 - Dokumentene som inngår i «øvrige informasjon» (som definert i ISA 720 (Revidert)) og planlagt måte og tidspunkt for publisering av disse dokumentene. Når revisor forventer å få «øvrige informasjon» etter datoen for revisjonsberetningen, kan drøftelsene med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, også omfatte hvilke tiltak som kan være hensiktsmessige eller nødvendige dersom revisor konkluderer med at det er vesentlig feilinformasjon i «øvrige informasjon» innhentet etter datoen for revisjonsberetningen.
- A15. Selv om kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, kan hjelpe revisor med å planlegge revisjonens innhold og tidspunkt, endrer den ikke revisors ansvar for å utarbeide den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen, inkludert typen, tidspunktet for og omfanget av revisjonshandlinger som er nødvendig for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.
- A16. Det må utvises aktsomhet ved kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om revisjonens planlagte omfang og når revisjonen skal utføres, slik at det ikke går ut over revisjonens effektivitet, særlig når noen av eller alle som har overordnet ansvar for styring og kontroll, inngår i ledelsen av enheten. For eksempel kan kommunikasjon av typen og tidspunktet for detaljerte revisjonshandlinger redusere revisjonshandlingenes effektivitet ved å gjøre dem for forutsigbare.

Viktige funn under revisjonen (Jf. punkt 16)

- A17. Kommunikasjon av funn under revisjonen kan omfatte forespørsel om ytterligere informasjon fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for å supplere innhentet revisjonsbevis. For eksempel kan revisor få bekreftet at de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, har den samme forståelsen av fakta og omstendigheter knyttet til spesifikke transaksjoner eller hendelser.
- A18. Når ISA 701 gjelder, er kommunikasjonen med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som kreves i punkt 16, samt kommunikasjonen om særskilte risikoer identifisert av revisor som

kreves i punkt 15, særlig relevant når revisor skal fastslå hvilke forhold som krevde særskilt oppmerksomhet fra revisors side, og som derfor kan være sentrale forhold ved revisjonen.¹²

Viktige kvalitative forhold ved regnskapspraksis (Jf. punkt 16(a))

- A19. Rammeverk for finansiell rapportering gir vanligvis enheten mulighet til å utarbeide regnskapsestimater og foreta vurderinger av regnskapspolicyer og tilleggsopplysninger i regnskapet, for eksempel når det gjelder bruken av viktige forutsetninger ved utarbeidelsen av regnskapsestimater. I tillegg kan lov, forskrift eller rammeverk for finansiell rapportering kreve at det gis et sammendrag av vesentlige regnskapspolicyer eller at det henvises til «kritiske regnskapsestimater» eller «kritiske regnskapspolicyer og regnskapspraksis» for å identifisere og gi ytterligere informasjon til brukere om de vanskeligste, mest subjektive eller mest komplekse skjønnsmessige vurderingene som ble foretatt av ledelsen ved utarbeidelsen av regnskapet.
- A20. Følgelig kan revisors synspunkter på de subjektive aspektene ved regnskapet være særlig relevante for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i forbindelse med deres oppgave med å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen. For eksempel kan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med hensyn til forholdene beskrevet i punkt A19, være interessert i revisorssyn på kompleksitet, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer påvirker valg og anvendelse av metodene, de viktige forutsetningene og dataene som er brukt ved utarbeidelsen av regnskapsestimatet, og hvorvidt ledelsens punkestimat og tilhørende tilleggsopplysninger om estimeringsusikkerhet er rimelige innenfor rammen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Åpen og konstruktiv kommunikasjon om viktige kvalitative forhold ved enhetens regnskapspraksis kan også inkludere bemerkninger til hvorvidt sentral regnskapspraksis er akseptabel og kvaliteten av tilleggsopplysningene. Når påkrevd, kan dette omfatte om en signifikant regnskapspraksis av foretaket knyttet til regnskapsestimater vurderes av revisor for ikke å være mest hensiktsmessig med hensyn til foretakets spesielle forhold, for eksempel når en alternativ akseptabel metode for å gjøre et regnskapsestimat etter revisors vurdering er mer hensiktsmessig. Vedlegg 2 identifiserer forhold som kan inkluderes i denne kommunikasjonen.

Betydelige vanskeligheter som revisor støter på under revisjonen (Jf. punkt 16(b))

A21. Betydelige vanskeligheter som revisor støter på under revisjonen kan omfatte forhold som:

- Betydelige forsinkelser fra ledelsen, manglende tilgang til medarbeidere i enheten eller manglende vilje fra ledelsens side til å gi informasjon som er nødvendig for at revisor kan gjennomføre revisjonshandlingene.
- Urimelig kort tidsramme for gjennomføringen av revisjonen.
- Uventet mye arbeid for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.
- At forventet informasjon ikke er tilgjengelig.
- Begrensninger som ledelsen pålegger revisor.
- Manglende vilje fra ledelsens side til å foreta eller utvide sin vurdering av enhetens evne til fortsatt drift når revisor anmoder om det.

¹² ISA 701, punkt 9-10

I noen tilfeller kan slike vanskeligheter utgjøre en begrensning av revisjonens innhold som fører til en modifikasjon i revisors konklusjon.¹³

Vesentlige forhold som er diskutert eller har vært gjenstand for korrespondanse med ledelsen (Jf. punkt 16(c)(i))

A22. Vesentlige forhold som er diskutert eller har vært gjenstand for korrespondanse med ledelsen kan omfatte forhold som:

- Betydelige hendelser eller transaksjoner i løpet av året.
- Forretningsvilkår som påvirker enheten, og forretningsplaner og -strategier som kan påvirke risikoen for vesentlig feilinformasjon.
- Betenkeligheter med hensyn til ledelsens innhenting av råd fra andre revisorer om regnskaps- eller revisjonsspørsmål.
- Diskusjoner eller korrespondanse i forbindelse med regnskapspraksis, anvendelsen av revisjonsstandarder, revisjonshonorarer eller andre tjenester for nye eller løpende oppdrag.
- Forhold av betydning som det var uenighet med ledelsen om, med unntak av innledende meningsforskjeller som følge av ufullstendige fakta eller foreløpig informasjon som senere ble avklart ved at revisor innhentet ytterligere relevante fakta eller informasjon.

Omstendigheter som påvirker formen på og innholdet i revisjonsberetningen (Jf. punkt 16(d))

A23. ISA 210 krever at revisor blir enig med ledelsen om vilkårene for revisjonsoppdraget eller, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.¹⁴ De avtalte vilkårene for revisjonsoppdraget skal nedfelles i et engasjementsbrev eller annen egnet form for skriftlig avtale, og skal blant annet inneholde en henvisning til den forventede formen på og innholdet i revisjonsberetningen.¹⁵ Som forklart i punkt A9, kan revisor, dersom vilkårene for oppdraget ikke er avtalt med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, levere en kopi av engasjementsbrevet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll for å kommunisere om forhold som er relevante for revisjonen. Kommunikasjonen som kreves i punkt 16(d) har til hensikt å informere dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om omstendigheter hvor revisjonsberetningen kan avvike fra sin forventede form og innhold, eller kan inneholde ytterligere informasjon om revisjonen som ble utført.

A24. Omstendigheter hvor revisor er pålagt eller ellers kan finne det nødvendig å inkludere ytterligere informasjon i revisjonsberetningen i samsvar med ISA-ene, og som det kreves at revisor kommuniserer med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om, omfatter omstendigheter hvor:

- Revisor forventer at konklusjonen i revisjonsberetningen må modifiseres i samsvar med ISA 705 (Revidert).¹⁶

¹³ ISA 705 (Revidert) *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*

¹⁴ ISA 210, punkt 9

¹⁵ ISA 210, punkt 10

¹⁶ ISA 705 (Revidert), punkt 30

- En vesentlig usikkerhet knyttet til enhetens evne til fortsatt drift er rapportert i samsvar med ISA 570 (Revidert).¹⁷
- Sentrale forhold ved revisjonen er kommunisert i samsvar med ISA 701.18
- Revisor anser det nødvendig å tilføye et presiseringsavsnitt eller et avsnitt om «andre forhold» i samsvar med ISA 706 (Revidert)¹⁹, eller av andre ISA-er er pålagt å gjøre det.
- Revisor har konkludert med at det er ikke-korrigert vesentlig feilinformasjon i «øvrige informasjon» i henhold til ISA 720 (revidert).²⁰

Under slike omstendigheter kan revisor finne det nyttig å gi dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, et utkast til revisjonsberetning for å gjøre det enklere å diskutere hvordan slike forhold vil bli omtalt i revisjonsberetningen.

- A25. Når omstendighetene en sjelden gang gjør at revisor i samsvar med ISA 700 (Revidert) ikke har til hensikt å ta med oppdragsansvarlig revisors navn i revisjonsberetningen, er revisor pålagt å drøfte denne intensjonen med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for å informere om revisors vurdering av sannsynligheten for og alvorligheten av en betydelig personlig sikkerhetstrussel.²¹ Revisor kan også kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i tilfeller hvor revisor velger ikke å inkludere beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter i selve revisjonsberetningen, som tillatt av ISA 700 (Revidert).²²

Andre vesentlige forhold som er relevante for den finansielle rapporteringsprosessen (Jf. punkt 16(e))

- A26. ISA 300²³ angir at, som følge av uforutsette hendelser, endrede forhold eller revisjonsbevis innhentet gjennom revisjonshandlinger, kan revisor se seg nødt til å endre den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen og dermed også typen og omfanget av planlagte videre revisjonshandlinger, og når de skal utføres, basert på den endrede vurderingen av anslåtte risikoer. Revisor kan kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om slike forhold, for eksempel som en oppdatering av innledende diskusjoner om når revisjonen skal utføres, og om dens planlagte omfang.
- A27. Andre vesentlige forhold som fremkommer under revisjonen og som er direkte relevante for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i forbindelse med at de fører tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen, kan omfatte slike forhold som vesentlig feilinformasjon om i øvrig informasjonen som presenteres sammen med det reviderte regnskapet, som er blitt korrigert.
- A28. I den grad det ikke allerede er omfattet av kravene i punkt 16(a)–(d) og tilhørende utfyllende forklaringer, kan revisor vurdere å kommunisere om andre forhold som er drøftet med, eller vurdert av, oppdragskontrolløren, dersom en slik er blitt utnevnt..

¹⁷ ISA 570 (Revidert) *Fortsatt drift*, punkt 25(d)

¹⁸ ISA 701, punkt 17

¹⁹ ISA 706 (Revidert) Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i den uavhengige revisors beretning, punkt 12

²⁰ ISA 720 (Revidert), *Revisors oppgaver og plikter vedrørende øvrig informasjon*, punkt 18(a)

²¹ ISA 700 (Revidert), punkt 45 og A58

²² ISA 700 (Revidert), punkt 40

²³ ISA 300 *Planlegging av revisjon av et regnskap*, punkt A13

Revisors uavhengighet (Jf. punkt 17)

A29. Revisor er pålagt å overholde relevante etiske krav, inkludert de som gjelder uavhengighet, knyttet til revisjonsoppdrag for finansregnskap.²⁴ og å kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om kravene revisoren anvender. Relevante etiske krav kan:

- Etablere uavhengighetskrav som er spesifikke for revisjoner av finansregnskap for visse enheter spesifisert i de relevante etiske kravene, slik som uavhengighetskravene for revisjoner av finansregnskap for foretak av allmenn interesse i International Ethics Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (inkludert International Independence Standards) (IESBA Code). Hvis aktuelt etter omstendighetene for revisjonsoppdraget, krever denne ISA at revisoren også kommuniserer med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll at revisoren anvender slike uavhengighetskrav.
- Kreve at revisoren offentliggjør når revisoren har anvendt uavhengighetskrav spesifikke for revisjoner av finansregnskap for visse enheter spesifisert i de relevante etiske kravene.²⁵ ISA 700 (Revidert) tar for seg kravene til revisors beretning knyttet til revisorens uavhengighet og de relevante etiske kravene revisoren anvendte.²⁶
- Kreve eller oppmuntre revisoren til å vurdere om det er hensiktsmessig å anvende uavhengighetskrav som er spesifikke for revisjoner av finansregnskap for visse enheter på revisjoner av finansregnskap for andre enheter som ikke er spesifisert i de relevante etiske kravene. Hvis dette er tilfellet og revisoren er pålagt å offentliggjøre når revisoren har anvendt slike uavhengighetskrav, kan revisoren diskutere med ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om det er en risiko for misforståelse av enhetens natur og behovet for ytterligere tilleggsopplysninger.

A30. Kommunikasjon om relasjoner og andre forhold, og hvordan trusler mot uavhengigheten som ikke er på et akseptabelt nivå er blitt håndtert, varierer etter omstendighetene ved oppdraget og tar generelt for seg trusler mot uavhengigheten, forholdsregler for å redusere truslene og tiltak for å eliminere omstendighetene som skapte truslene.:

- (a) Trusler mot uavhengigheten, som kan klassifiseres som: egeninteressesetrusler, egenkontrolltrusler, partsrepresentantstrusler, fortrolighetstrusler og presstrusler; og
- (b) Forholdsregler skapt av profesjonen, lover eller forskrifter, forholdsregler innenfor enheten og forholdsregler innenfor revisjonsfirmaets egne systemer og prosedyrer.

A31. Relevante etiske krav, lov eller forskrift, kan også angi særlig kommunikasjon til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i tilfeller hvor det er identifisert brudd på krav til uavhengighet. For eksempel krever IESBA Code at revisor kommuniserer skriftlig med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om eventuelle brudd og hvilke tiltak revisjonsfirmaet har iverksatt eller foreslår å iverksette.²⁷

A32. Kommunikasjonskravene knyttet til revisors uavhengighet som gjelder for noterte enheter, kan også være hensiktsmessige for enkelte andre enheter, herunder de som kan være av betydelig allmenn interesse, for eksempel fordi de som følge av sin virksomhet og størrelse har et stort antall og en vid

²⁴ ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*, punkt 14

²⁵ se for eksempel de offentlige tilleggsopplysningsskravene i IESBA Code, punkt R400.20-R400.21.

²⁶ ISA 700 (Revidert), paragraph 28(c)

²⁷ Se for eksempel punkt R400.80-R400.82 og R400.84 i IESBA Code.

krets av interessenter. Eksempler på slike enheter kan omfatte finansinstitusjoner (for eksempel banker, forsikringsselskaper og pensjonsfond), og andre enheter som for eksempel veldedige organisasjoner. På den annen side kan det være situasjoner hvor kommunikasjon om uavhengighet ikke er relevant, for eksempel når alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er blitt informert om relevante fakta gjennom sine lederaktiviteter. Dette er spesielt sannsynlig når enheten er eier-ledet, og revisjonsfirmaet og andre firma i revisjonsfirmaets nettverk er lite involvert i enheten utover revisjon av regnskapet.

Supplerende forhold (Jf. punkt 3)

- A33. Tilsyn med ledelsen fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, omfatter å sikre at enheten utformer, implementerer og opprettholder hensiktsmessig intern kontroll med hensyn til påliteligheten av finansiell rapportering, effektiv drift og overholdelsen av gjeldende lover og forskrifter.
- A34. Revisor kan bli oppmerksom på supplerende forhold som ikke nødvendigvis er knyttet til tilsynet med den finansielle rapporteringsprosessen, men som imidlertid kan være viktig for oppgavene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i forbindelse med tilsynet av enhetens strategiske styring eller enhetens forpliktelser til å opptre ansvarlig. Slike forhold kan for eksempel inkludere viktige saker av betydning for styrings- og kontrollstrukturer eller styrings- og kontrollprosesser, samt viktige beslutninger truffet av eller handlinger utført av den overordnede ledelsen som ikke er godkjent på behørig måte.
- A35. Ved avgjørelsen av om det skal kommuniseres om supplerende forhold med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, kan revisor diskutere et forhold som revisor er blitt oppmerksom på, med riktig ledernivå, med mindre det etter omstendighetene ikke er passende å gjøre det.
- A36. Dersom det kommuniseres om et supplerende forhold, kan det være hensiktsmessig for revisor å gjøre dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, oppmerksomme på at:
- (a) Identifikasjon og kommunikasjon av slike forhold ikke har betydning for formålet med revisjonen, som er å gi uttrykk for en mening om regnskapet gjennom en revisjonsberetning;
 - (b) Det ikke er utført andre revisjonshandlinger vedrørende dette forholdet enn de som var nødvendige for å gi uttrykk for en mening om regnskapet gjennom en revisjonsberetning; og
 - (c) Det ikke er utført andre revisjonshandlinger for å avgjøre hvorvidt andre forhold av denne type eksisterer.

Kommunikasjonsprosessen

Etablering av kommunikasjonsprosessen (Jf. punkt 19)

- A37. Tydelig kommunikasjon av revisors oppgaver og plikter, det planlagte innhold av og tidspunkt for revisjonen og det forventede generelle innholdet i kommunikasjonen bidrar til å danne et grunnlag for en effektiv toveiskommunikasjon.
- A38. Forhold som også kan bidra til en effektiv toveiskommunikasjon inkluderer en drøftelse av:
- Formålet med kommunikasjonen. Når formålet er tydelig, har revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll et bedre grunnlag for en felles forståelse av relevante problemer og de forventede handlingene som oppstår som følge av kommunikasjonsprosessen.
 - På hvilken måte kommunikasjonen vil skje.

- Hvem i oppdragsteamet og blant dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som vil kommunisere om bestemte forhold.
- Revisors forventning om at kommunikasjonen vil være toveis, og at de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, vil kommunisere med revisor om forhold de vurderer som relevante for revisjonen, for eksempel om strategiske beslutninger som i betydelig grad kan påvirke typen, tidspunktet for og omfanget av revisjonshandlinger, om mistanken eller avdekkingen av misligheter og om betenkeligheter med hensyn til den overordnede ledelsens integritet eller kompetanse.
- Prosessen for iverksettelse av tiltak og tilbakerapportering om forhold som er kommunisert av revisor.
- Prosessen for iverksettelse av tiltak og tilbakerapportering om forhold som er kommunisert av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

A39. Kommunikasjonsprosessen vil variere etter omstendighetene, inkludert enhetens størrelse og styrings- og kontrollstruktur, hvordan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll arbeider, og revisors syn på betydningen av forhold som det skal kommuniseres om. Problemer med å etablere en effektiv toveiskommunikasjon kan tyde på at kommunikasjonen mellom revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ikke er tilstrekkelig ut fra formålet med revisjonen (se punkt A52).

Særlige hensyn knyttet til mindre enheter

A40. Ved revisjon av mindre enheter kan revisor kommunisere på en litt mer uformell måte med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, enn det som er tilfellet for noterte eller større enheter.

Kommunikasjon med ledelsen

A41. Mange forhold kan drøftes med ledelsen under gjennomføringen av en ordinær revisjon, herunder forhold som det ifølge denne ISA-en skal kommuniseres om med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Slike drøftelser erkjenner ledelsens utøvende ansvar for enhetens virksomhet, og da særlig ledelsens ansvar for å utarbeide regnskapet.

A42. Før revisor kommuniserer om forhold med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, kan revisor drøfte dem med ledelsen, med mindre det ikke er hensiktsmessig. For eksempel kan det være lite hensiktsmessig å drøfte ledelsens kompetanse eller integritet med ledelsen. I tillegg til å erkjenne ledelsens utøvende ansvar kan disse innledende drøftelsene klargjøre fakta og problemer, og gi ledelsen en mulighet til å gi ytterligere informasjon og forklaringer. Når en enhet har en internrevisjonsfunksjon, kan revisor på samme måte drøfte forhold med dertil egnede personer innen funksjonen før det kommuniseres med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Kommunikasjon med tredjeparter

A43. De som har overordnet ansvar for styring og kontroll, kan være pålagt ved lov eller forskrift, eller kan ønske, å gi kopier av skriftlig kommunikasjon fra revisor til tredjeparter, for eksempel til banker og visse regulerende myndigheter. I noen tilfeller kan formidling av informasjon til tredjeparter være ulovlig eller uheldig. Når skriftlig kommunikasjon utarbeidet for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, gis til tredjeparter, kan det etter omstendighetene være viktig at tredjepartene informeres om at kommunikasjonen ikke er utarbeidet med tanke på dem, for eksempel ved å presisere i skriftlig kommunikasjon til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll:

- (a) At kommunikasjonen er utarbeidet utelukkende for bruk av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og, der det er relevant, for konsernledelsen og konsernrevisoren, og at tredjeparter ikke kan bygge på denne;
- (b) At revisor ikke påtar seg noe ansvar overfor tredjeparter; og
- (c) Eventuelle begrensninger av retten til formidling eller distribusjon til tredjeparter.

A44. I noen jurisdiksjoner kan revisor ved lov eller forskrift være pålagt for eksempel å:

- Varsle et regulerende eller håndhevende organ om visse forhold som det er kommunisert om med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. I noen land har revisor for eksempel plikt til å rapportere feilinformasjon til myndighetene når ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, unnlater å iverksette korrigerende tiltak;
- Oversende kopier av visse rapporter utarbeidet for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, til relevante tilsynsorganer, organer som bidrar med finansiering, eller andre organer, for eksempel en sentral myndighet når det gjelder enkelte enheter i offentlig sektor; eller
- Gjøre rapporter utarbeidet for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, offentlig tilgjengelige.

A45. Med mindre det er pålagt ved lov eller forskrift å gi tredjepart kopi av revisors skriftlige kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, kan det være nødvendig for revisor å innhente forhåndssamtykke fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Kommunikasjonsformer (Jf. punkt 20)

A46. Effektiv kommunikasjon kan omfatte strukturerte presentasjoner og skriftlige rapporter så vel som mindre strukturert kommunikasjon, herunder diskusjoner. Revisor kan kommunisere andre forhold enn de som er nevnt i punkt 20–21, enten muntlig eller skriftlig. Skriftlig kommunikasjon kan omfatte et engasjementsbrev som er gitt til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

A47. I tillegg til betydningen av et bestemt forhold kan kommunikasjonsformen (for eksempel hvorvidt det skal kommuniseres muntlig eller skriftlig, hvor detaljert eller kortfattet kommunikasjonen skal være, og hvorvidt revisor skal kommunisere på en formell eller uformell måte) påvirkes av faktorer som:

- Hvorvidt en diskusjon om forholdet vil bli inkludert i revisjonsberetningen. Når for eksempel sentrale forhold ved revisjonen kommuniseres i revisjonsberetningen, kan revisor anse det nødvendig å kommunisere skriftlig om forholdene som er vurdert å være sentrale forhold ved revisjonen.
- Hvorvidt forholdet er blitt avklart på en tilfredsstillende måte.
- Hvorvidt ledelsen har kommunisert forholdet tidligere.
- Enhetens størrelse, operasjonelle struktur, kontrollmiljø og juridiske struktur.
- Ved revisjon av et regnskap med spesielt formål, hvorvidt revisor også reviderer enhetens regnskap med generelt formål.
- Juridiske krav. I noen jurisdiksjoner er det påkrevd med skriftlig kommunikasjon til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i en form som er fastsatt i lokal lovgivning.

- Forventningene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, herunder inngåtte avtaler om periodiske møter eller periodisk kommunikasjon med revisor.
- Omfanget av løpende kontakt og dialog som revisor har med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Hvorvidt det har vært betydelig utskiftning av medlemmene i et styringsorgan.

A48. Når et viktig forhold diskuteres med én av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for eksempel lederen av et revisjonsutvalg, kan det være hensiktsmessig for revisor å oppsummere forholdet i en senere kommunikasjon, slik at alle dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll får fullstendig og balansert informasjon.

Tidspunkt for kommunikasjon (Jf. punkt 22)

A49. Kommunikasjon i rett tid under hele revisjonen bidrar til å skape en solid toveisdialog mellom de som har overordnet ansvar for styring og kontroll og revisor. Hensiktsmessige tidspunkter for kommunikasjon vil imidlertid variere etter omstendighetene ved oppdraget. Relevante omstendigheter omfatter forholdets betydning og type, og tiltaket som forventes å bli iverksatt av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. For eksempel:

- Kommunikasjon vedrørende planleggingsforhold kan ofte finne sted tidlig i revisjonsoppdraget, og, for nye oppdrag, finne sted samtidig med at man blir enige om vilkårene for oppdraget.
- Det kan være hensiktsmessig å kommunisere et viktig problem som revisor støter på under revisjonen så snart som praktisk mulig dersom de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er i stand til å hjelpe revisor med å løse problemet, eller dersom det er sannsynlig at det vil føre til en modifisert konklusjon. Likeledes kan revisor, så snart det er praktisk mulig, muntlig kommunisere til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om vesentlige mangler i intern kontroll som revisor er blitt oppmerksom på, før dette blir kommunisert skriftlig slik det kreves i ISA 265.²⁸
- Når ISA 701 gjelder, kan revisor kommunisere foreløpige synspunkter på sentrale forhold ved revisjonen i forbindelse med drøftelsen av planlagt omfang og når revisjonen skal bli utført (se punkt A13), og revisor kan også ha hyppigere kommunikasjon for å diskutere slike forhold videre i forbindelse med kommunikasjon om viktige revisjonsfunn.
- Kommunikasjon om uavhengighet kan være hensiktsmessig i alle tilfeller hvor det blir tatt betydningsfulle beslutninger om trusler mot uavhengigheten og hvordan trusler mot uavhengigheten som ikke er på et akseptabelt nivå vil bli håndtert, for eksempel når revisor aksepterer et oppdrag om å yte ikke-revisjonsmessige tjenester, og ved en avsluttende diskusjon.
- Kommunikasjon om funn som er avdekket under revisjonen, herunder revisors synspunkter på de kvalitative forholdene ved enhetens regnskapspraksis, kan også inngå som en del av den avsluttende diskusjonen.
- Når både regnskap med generelt formål og regnskap med spesielt formål blir revidert, kan det være hensiktsmessig å koordinere til hvilken tid kommunikasjonen skal skje.

A50. Andre faktorer som kan være relevante for fastsettelsen av tidspunkt for kommunikasjon, omfatter:

²⁸ ISA 265, punkt 9 og A14

- Størrelsen, den operasjonelle strukturen, kontrollmiljøet og den juridiske strukturen til enheten som revideres.
- Eventuelle lovmessige forpliktelser til å kommunisere om visse forhold innenfor en angitt tidsramme.
- Forventningene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, herunder inngåtte avtaler om regelmessige møter eller regelmessig kommunikasjon med revisor.
- På hvilket tidspunkt revisor avdekker visse forhold. Det kan for eksempel være at revisor ikke avdekker et bestemt forhold (for eksempel manglende samsvar med en lov) tidnok til at det blir iverksatt forebyggende tiltak, men kommunikasjon av forholdet kan gjøre det mulig å iverksette korrigerende tiltak.

Kommunikasjonsprosessens egnethet (Jf. punkt 23)

A51. Revisor behøver ikke utforme spesifikke revisjonshandlinger for å støtte evalueringen av toveiskommunikasjonen mellom revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll. I stedet kan evalueringen basere seg på observasjoner som er gjort i forbindelse med revisjonshandlinger som er gjennomført med andre formål. Slike observasjoner kan omfatte:

- Hensiktsmessigheten ved og tidspunktet for tiltak som er iverksatt av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for å håndtere forhold som er påpekt av revisor. Når betydelige forhold som er påpekt i en tidligere kommunikasjon ikke er blitt håndtert på en effektiv måte, kan det være hensiktsmessig for revisor å spørre hvorfor hensiktsmessige tiltak ikke er iverksatt, og vurdere å påpeke punktet på nytt. Dette eliminerer risikoen for å gi inntrykk av at revisor er tilfreds med måten forholdet er håndtert på, eller at det ikke lenger er viktig.
- Den tilsynelatende åpenheten til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i deres kommunikasjon med revisor.
- Viljen og muligheten til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, til å møte revisor uten at ledelsen er til stede.
- Den tilsynelatende evnen til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, til fullt ut å forstå forhold som er påpekt av revisor, for eksempel i hvilket omfang de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, gransker problemer og stiller spørsmål ved anbefalinger de har fått.
- Problemer med å etablere en felles forståelse av formen, tidspunktet og det forventede generelle innholdet av kommunikasjonen med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Når alle eller noen av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll inngår i ledelsen av enheten, deres tilsynelatende bevissthet om hvordan forhold som er diskutert med revisor, påvirker deres mer generelle styrings- og kontrollansvar, så vel som deres ledelsesansvar.
- Hvorvidt toveiskommunikasjonen mellom revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, oppfyller gjeldende juridiske og regulatoriske krav.

A52. Som angitt i punkt 4 er en effektiv toveiskommunikasjon til hjelp for både revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Videre identifiserer ISA 315 (Revidert) deltakelse av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, inkludert deres interaksjon med en eventuell

internrevisjonsfunksjon og eksterne revisorer, som et element i enhetens kontrollmiljø.²⁹ Utilstrekkelig toveiskommunikasjon kan tyde på et utilfredsstillende kontrollmiljø og kan påvirke revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon. Det foreligger også en risiko for at revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne uttale seg om regnskapet.

A53. Dersom toveiskommunikasjonen mellom revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ikke er tilstrekkelig, og situasjonen ikke lar seg løse, kan revisor for eksempel:

- Modifisere revisors konklusjon som følge av en begrensning av revisjonens innhold.
- Søke juridisk bistand om konsekvensene av forskjellige handlemåter.
- Kommunisere med tredjeparter (for eksempel en regulerende myndighet), eller en høyere instans innenfor styrings- og kontrollstrukturen som befinner seg utenfor enheten, for eksempel eierne av en virksomhet (for eksempel aksjonærer på en generalforsamling), eller den ansvarlige statsråden eller nasjonalforsamlingen i offentlig sektor.
- Trekke seg fra oppdraget der dette er mulig ifølge gjeldende lov eller forskrift.

Dokumentasjon (Jf. punkt 24)

A54. Dokumentasjon av muntlig kommunikasjon kan omfatte en kopi av referater utarbeidet av enheten og oppbevart som en del av revisjonsdokumentasjonen, når disse referatene utgjør en hensiktsmessig registrering av kommunikasjonen.

²⁹ ISA 315 (Revidert), punkt A77

Vedlegg 1

(Jf. punkt 3)

Spesifikke krav i ISQM 1 og andre ISA-er som refererer til kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

Dette vedlegget identifiserer punkter i ISQM 1¹ og andre ISA-er som krever kommunikasjon om spesifikke forhold med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Listen er ikke en erstatning for vurdering av kravene og tilhørende anvendelse og annet veiledningsmateriale i ISA-er.

- ISQM 1 *Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester*, punkt 34(e)
- ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*, punkt 22, 39(c)(i) og 41–43
- ISA 250 (Revidert) *Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper*, punkt 15, 20 og 23–25
- ISA 265 *Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen*, punkt 9
- ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*, punkt 12–13
- ISA 505 *Eksterne bekreftelser*, punkt 9
- ISA 510 *Nye revisjonsoppdrag – inngående balanse*, punkt 7
- ISA 540 (Revidert) *Revisjon av regnskapsestimer og tilhørende tilleggsopplysninger*, punkt 38
- ISA 550 *Nærstående parter*, punkt 27
- ISA 560 *Hendelser etter balansedagen*, punkt 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) og 17
- ISA 570 (Revidert) *Fortsatt drift*, punkt 25
- ISA 600 (Revidert) *Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskaper (herunder arbeidet til komponentrevisorer)*, punkt 57
- ISA 610 (Revidert 2013) *Bruk av interne revisors arbeid*, punkt 20 og 31
- ISA 700 (Revidert) *Konklusjon og rapportering om regnskaper*, punkt 46
- ISA 701 *Omtale av sentrale forhold ved revisjonen i den uavhengige revisors beretning*, punkt 17
- ISA 705 (Revidert) *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*, punkt 12, 14, 23 og 30
- ISA 706 (Revidert) *Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i den uavhengige revisors beretning*, punkt 12
- ISA 710 *Sammenlignbar informasjon – tilsvarende tall og sammenlignbare regnskaper*, punkt 18
- ISA 720 (Revidert) *Revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrige informasjon»*, punkt 17-19

¹ ISQM 1 *Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester*

Vedlegg 2

(Jf. punkt 16(a), A19–A20)

Kvalitative forhold ved regnskapspraksis

Kommunikasjonen som kreves i punkt 16(a) og diskuteres i punkt A19–A20 kan omfatte forhold som:

Regnskapspolicyer

- Vedlegg 2 i ISA 540 (revidert) inkluderer forhold som revisor kan vurdere å kommunisere med hensyn til sentrale kvalitative forhold ved enhetens regnskapsrutiner knyttet til regnskapsestimater og tilhørende tilleggsopplysninger.

Tilleggsopplysninger i regnskapet

- Forholdene, og tilhørende vurderinger, som ligger til grunn for formuleringen av særlig sensitive tilleggsopplysninger i regnskapet (for eksempel tilleggsopplysninger knyttet til metoder for inntektsføring, godtgjørelse, fortsatt drift, hendelser etter balansedagen og uforutsette hendelser).
- Den generelle nøytraliteten, samsvaret og forståeligheten av tilleggsopplysningene i regnskapet.

Relaterte forhold

- Den mulige virkningen på regnskapet av særskilte risikoer, eksponeringer og uvissheter, for eksempel virkningen av en verserende rettssak, som det blir opplyst om i regnskapet.
- I hvilken grad regnskapet påvirkes av betydelige transaksjoner som faller utenfor enhetens ordinære virksomhet, eller som på annen måte virker uvanlige. Denne kommunikasjonen kan fremheve:
 - Engangsbeløp som er inntektsført i løpet av perioden.
 - I hvilken grad slike transaksjoner vises særskilt i regnskapet.
 - Hvorvidt slike transaksjoner virker å være utført for å oppnå en bestemt regnskaps- eller skattemessig behandling, eller et bestemt lovmessig eller regulatorisk mål.
 - Hvorvidt formen på slike transaksjoner virker å være overdrevent kompleks, eller tilfeller hvor det er innhentet omfattende råd vedrørende struktureringen av transaksjonen.
 - Tilfeller hvor ledelsen legger større vekt på behovet for en bestemt regnskapsbehandling enn på transaksjonens underliggende økonomiske forhold.
- Faktorene som påvirker balanseførte verdier av eiendeler og gjeld, inkludert foretakets grunnlag for å vurdere nyttetiden til materielle og immaterielle eiendeler. Kommunikasjonen kan forklare hvordan faktorer som påvirker balanseførte verdier ble valgt, og hvordan alternative muligheter kunne ha påvirket regnskapet.
- Den selektive korrigeringen av feilinformasjon, for eksempel korrigerende av feilinformasjon som fører til en økning i rapporterte inntekter, men ikke av de som fører til en reduksjon av rapporterte inntekter.