

Internasjonal revisjonsstandard

ISA 700 (REVIDERT)
KONKLUSJON OG RAPPORTERING OM REGNSKAPER



**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 700 (Revised) "Forming an Opinion on the Financial Statements" (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 2018 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 700 (revidert) «Konklusjon og rapportering om regnskap» 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 700 (revidert) «Konklusjon og rapportering om regnskap» © 2023 the International Federation of Accountants (IFAC). Originalens tittel: International Standard on Auditing ISA 700 (Revised) "Forming an Opinion on the Financial Statements"

Norsk utgave av internasjonal revisjonsstandard ISA 700 (revidert) «Konklusjon og rapportering om regnskap» © 2023 the International Federation of Accountants (IFAC).

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

INTERNASJONAL REVISJONSSTANDARD 700 (REVIDERT)

KONKLUSJON OG RAPPORTERING OM REGNSKAPER

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

INNHold

	Punkt
Innledning	
Denne ISA-ens virkeområde	1–4
Ikrafttredelsesdato	5
Mål	6
Definisjoner	7–9
Krav	
Konklusjon om regnskapet	10–15
Former for konklusjon	16–19
Revisjonsberetning	20–52
Tilleggsopplysninger presentert sammen med regnskapet	53–54
Veiledning og utfyllende forklaringer	
Kvalitative aspekter ved enhetens regnskapspraksis	A1–A3
Opplysninger om regnskapspolicyer i regnskapet	A4
Informasjon presentert i regnskapet er relevant, pålitelig, sammenlignbar og forståelig....	A5
Opplysning om virkningen av vesentlige transaksjoner og hendelser på informasjonen i regnskapet	A6
Evaluerings av hvorvidt regnskapet oppnår å gi et rettviseende bilde.....	A7–A9
Beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering	A10–A15
Former for konklusjon	A16–A17
Revisjonsberetning	A18–A77
Tilleggsopplysninger presentert sammen med regnskapet	A78–A84
Vedlegg: Eksempler på uavhengig revisors beretninger til regnskaper	

Internasjonal revisjonsstandard ISA 700 (Revidert) *Konklusjon og rapportering om regnskap* 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 med og plikter til å danne seg en mening om regnskapet. Den omhandler også formen på og innholdet i revisjonsberetningen som avgis som et resultat av revisjon av et regnskap.
2. ISA 701¹ omhandler revisors oppgaver med og plikter til å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen. ISA 705² (Revidert) og ISA 706³ (Revidert) omhandler hvordan formen på og innholdet i revisjonsberetningen påvirkes når revisor gir uttrykk for en modifisert konklusjon eller tar med et presiseringsavsnitt eller et avsnitt om «andre forhold» i revisjonsberetningen. Andre ISA-er inneholder også rapporteringskrav som gjelder ved avgivelse av en revisjonsberetning.
3. Denne ISA-en gjelder for revisjon av et fullstendig regnskap med generelt formål og må forstås i denne konteksten. ISA 800⁴ omhandler særlige hensyn ved revisjon av et regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk med spesielt formål. ISA 805⁵ omhandler særlige hensyn ved revisjon av en enkeltstående regnskapsoppstilling eller et spesifikt element, en konto eller en post i en regnskapsoppstilling. Denne ISA-en gjelder også for revisjoner der ISA 800 eller ISA 805 er relevante.
4. Kravene i denne ISA-en tar sikte på en hensiktsmessig balanse mellom behovet for konsistens og sammenlignbarhet i revisors rapportering globalt, og behovet for å øke verdien av revisors rapportering ved å gjøre informasjonen i revisjonsberetningen mer relevant for brukerne. Denne ISA-en bidrar til å fremme konsistens i revisjonsberetningen, men erkjenner behovet for fleksibilitet for å tilpasse seg særskilte omstendigheter i den enkelte jurisdiksjon. Konsistens i revisjonsberetningen, når revisjonen er utført i samsvar med ISA-ene bidrar til å øke troverdigheten i det globale markedet ved å gjøre revisjoner som er utført i samsvar med internasjonalt anerkjente standarder, lettere gjenkjennelige. Det bidrar også til å øke brukerens forståelse og til å identifisere uvanlige omstendigheter når de oppstår.

Ikrafttreddesdato

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

Mål

6. Revisors mål er:
 - (a) å danne seg en mening om regnskapet basert på en vurdering av konklusjonene som er trukket på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis; og
 - (b) å gi klart uttrykk for denne meningen gjennom en skriftlig beretning.

¹ ISA 701 *Kommunikasjon av sentrale forhold ved revisjonen i den uavhengige revisors beretning*

² ISA 705 (Revidert) *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*

³ ISA 706 (Revidert) *Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i den uavhengige revisors beretning*

⁴ ISA 800 *Særlige hensyn ved revisjon av regnskaper utarbeidet i samsvar med rammeverk med spesielle formål*

⁵ ISA 805 *Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling*

Definisjoner

7. For ISA-enes formål har følgende begreper den betydning som er beskrevet nedenfor:

- (a) Regnskap med generelt formål – Regnskap som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk med generelt formål.
- (b) Rammeverk med generelt formål – Et rammeverk for finansiell rapportering som er utarbeidet for å oppfylle behovet for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets. Rammeverket for finansiell rapportering kan være et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde eller et regelbasert rammeverk.

Begrepet «rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde» brukes om et rammeverk for finansiell rapportering som krever etterlevelse av kravene i rammeverket, og som:

- (i) eksplisitt eller implisitt erkjenner at det kan være nødvendig for ledelsen å gi tilleggsopplysninger ut over dem som spesifikt kreves av rammeverket for å oppnå et rettviseende bilde av regnskapet; eller som
- (ii) eksplisitt erkjenner at det kan være nødvendig for ledelsen å avvike fra et krav i rammeverket for å oppnå et rettviseende bilde av regnskapet. Slike avvik forventes ikke å være nødvendige annet enn i ekstremt sjeldne tilfeller.

Begrepet «regelbasert rammeverk» brukes om et rammeverk for finansiell rapportering som krever etterlevelse av kravene i rammeverket, men som ikke inneholder erkjennelsene i (i) eller (ii) ovenfor.⁶

- (c) Umodifisert konklusjon – Meningen som uttrykkes av revisor når revisor konkluderer med at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.⁷

8. «Regnskap» i denne ISA-en betyr «et fullstendig regnskap med generelt formål»⁸. Kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering avgjør presentasjonen, strukturen og innholdet i regnskapet og hva et fullstendig regnskap må bestå av.

9. Referanse til «internasjonale standarder for finansiell rapportering» i denne ISA-en betyr de internasjonale standardene for finansiell rapportering (IFRS-ene) utgitt av International Accounting Standards Board (IASB), og referanse til «internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor» betyr de internasjonale regnskapsstandardene for offentlig sektor (IPSAS-ene) utgitt av International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).

⁶ ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*, punkt 13(a)

⁷ Punkt 25–26 omhandler formuleringene som brukes for å gi uttrykk for denne meningen ved henholdsvis et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, og et regelbasert rammeverk.

⁸ ISA 200, *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*, punkt 13(f) definerer regnskapets innhold.

Krav

Konklusjon om regnskapet

10. Revisor skal danne seg en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.^{9,10}
11. For å danne seg denne meningen skal revisor trekke en konklusjon om hvorvidt revisor har oppnådd betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Denne konklusjonen skal ta i betraktning:
 - (a) Revisors konklusjon, i samsvar med ISA 330, om hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis;¹¹
 - (b) Revisors konklusjon, i samsvar med ISA 450, om hvorvidt ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet;¹² og
 - (c) Evalueringene som kreves i punkt 12–15.
12. Revisor skal evaluere hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Denne evalueringen skal omfatte en vurdering av de kvalitative aspektene ved enhetens regnskapspraksis, herunder indikasjoner på mulig manglende objektivitet i ledelsens skjønnsmessige vurderinger. (Jf. punkt A1–A3)
13. Revisor skal spesielt, med hensyn til kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, evaluere hvorvidt:
 - (a) Regnskapet på en behørig måte opplyser om regnskapspolicyene av betydning som er valgt og anvendt. Når revisor foretar denne evalueringen, skal revisor vurdere relevansen av regnskapspolicyene for enheten og hvorvidt de er blitt presentert på en forståelig måte; (Jf. punkt A4)
 - (b) De valgte og anvendte regnskapspolicyene er konsistente med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og er hensiktsmessige;
 - (c) Regnskapsestimatene og tilhørende tilleggsopplysninger utarbeidet av ledelsen er rimelige;
 - (d) Informasjonen som presenteres i regnskapet, er relevant, pålitelig, sammenlignbar og forståelig;

Når revisor foretar denne evalueringen, skal revisor vurdere hvorvidt:

 - Informasjonen som skulle vært inkludert, er blitt inkludert, og hvorvidt slik informasjon er tilbørlig klassifisert, sammenslått og spesifisert, og karakterisert
 - Totalpresentasjonen av regnskapet er blitt forringet av at det tas med informasjon som ikke er relevant, eller som tilslører en riktig forståelse av sakene det blir opplyst om. (Jf. punkt A5)

⁹ ISA 200, punkt 11

¹⁰ Punkt 25–26 omhandler formuleringene som brukes for å gi uttrykk for denne meningen ved henholdsvis et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, og et regelbasert rammeverk.

¹¹ ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer*, punkt 26

¹² ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*, punkt 11

- (e) Regnskapet inneholder adekvate opplysninger som gjør det mulig for de tiltenkte brukerne å forstå effekten av vesentlige transaksjoner og hendelser på informasjonen gitt i regnskapet; og (Jf. punkt A6)
 - (f) Terminologien som brukes i regnskapet, herunder overskriften på hver enkelt regnskapsoppstilling, er hensiktsmessig.
14. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, skal evalueringen som kreves i punkt 12–13 også omfatte hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde. Revisors evaluering av hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde, skal inkludere: (Jf. punkt A7–A9)
- (a) Den totale presentasjonen, strukturen og innholdet i regnskapet; og
 - (b) Hvorvidt regnskapet, fremstiller de underliggende transaksjonene og hendelsene på en måte som gir et rettviseende bilde.
15. Revisor skal evaluere hvorvidt regnskapet i tilstrekkelig grad henviser til eller beskriver det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. (Jf. punkt A10–A15)

Former for konklusjon

16. Revisor skal gi uttrykk for en umodifisert konklusjon når revisor konkluderer med at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.
17. Dersom revisor:
- (a) på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis konkluderer med at regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon; eller
 - (b) ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne konkludere med at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon,
- skal revisor modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen i samsvar med ISA 705 (Revidert).
18. Dersom et regnskap utarbeidet i samsvar med kravene i et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, ikke gir et rettviseende bilde, skal revisor diskutere forholdet med ledelsen og, avhengig av kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og hvordan forholdet blir håndtert, fastslå hvorvidt det er nødvendig å modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen i samsvar med ISA 705 (Revidert). (Jf. punkt A16)
19. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk, er ikke revisor pålagt å evaluere hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde. I de ekstremt sjeldne tilfellene hvor revisor konkluderer med at et slikt regnskap er misvisende, skal imidlertid revisor diskutere forholdet med ledelsen og, avhengig av hvordan forholdet blir håndtert, fastslå hvorvidt, og hvordan, revisor skal kommunisere forholdet i revisjonsberetningen. (Jf. punkt A17)

Revisjonsberetning

20. Revisjonsberetningen skal foreligge skriftlig. (Jf. punkt A18–A19)

Revisjonsberetning ved revisjon utført i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene

Overskrift

21. Revisjonsberetningen skal ha en overskrift som tydelig angir at beretningen er avgitt av en uavhengig revisor. (Jf. punkt A20)

Adressat

22. Revisjonsberetningen skal være adressert slik omstendighetene ved oppdraget tilsier. (Jf. punkt A21)

Revisors konklusjon

23. Den første delen av revisjonsberetningen skal inneholde revisors konklusjon, og skal ha overskriften «Konklusjon».
24. Konklusjonsdelen i revisjonsberetningen skal også:
- (a) Identifisere enheten hvis regnskap er blitt revidert;
 - (b) Angi at regnskapet er blitt revidert;
 - (c) Identifisere hver enkelt regnskapsoppstilling som inngår i regnskapet;
 - (d) Henvise til notene, herunder sammendraget av viktige regnskapsprinsipper; og
 - (e) Angi datoen for, eller perioden som dekkes av, hver regnskapsoppstilling som inngår i regnskapet. (Jf. punkt A22–A23)
25. Når revisor gir uttrykk for en umodifisert konklusjon om et regnskap som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, skal revisors konklusjon, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift, bruke en av de følgende formuleringene, som anses som ekvivalente:
- (a) Etter vår mening gir det medfølgende regnskapet i det alt vesentlige en dekkende fremstilling [...] i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]; eller
 - (b) Etter vår mening gir det medfølgende regnskapet et rettviseende bilde [...] i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]. (Jf. punkt A24–A25)
26. Når revisor gir uttrykk for en umodifisert konklusjon om et regnskap utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk, skal revisors konklusjon angi at det medfølgende regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]. (Jf. punkt A26–A31)
27. Dersom det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering som det henvises til i revisors konklusjon, ikke er IFRS utgitt av International Accounting Standards Board eller IPSAS utgitt av International Public Sector Accounting Standards Board, skal revisors konklusjon identifisere jurisdiksjonen som rammeverket gjelder for.

Grunnlag for konklusjonen

28. Revisjonsberetningen skal inneholde en del med overskriften «Grunnlag for konklusjonen», som skal følge direkte etter konklusjonsavsnittet. Dette avsnittet skal: (Jf. punkt A32)
- (a) angi at revisjonen er utført i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene; (Jf. punkt A33)
 - (b) henvise til den delen av revisjonsberetningen som beskriver revisors oppgaver og plikter i henhold til ISA-ene;
 - (c) inneholde en uttalelse om at revisor er uavhengig av enheten i samsvar med de relevante etiske kravene knyttet til revisjon, og har overholdt revisors øvrige etiske forpliktelser i samsvar med disse kravene.

- i. Uttalelsen skal identifisere jurisdiksjonen som de relevante etiske kravene gjelder for, eller henvise til International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (inkludert International Independence Standards) (IESBA Code)*; (Jf. punkt A34–A35, A37-A38)
 - ii. Hvis de relevante etiske kravene krever at revisor offentliggjør når revisor har anvendt uavhengighetskrav som er spesifikke for revisjoner av finansregnskap for visse enheter, skal uttalelsen angi at revisor er uavhengig av enheten i samsvar med uavhengighetskravene som er aktuelle for revisjonene av disse enhetene; og (Jf.: punkt A36).
- (d) angi hvorvidt revisor mener at innhentet revisjonsbevis gir et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen.

Fortsatt drift

29. Når det er relevant, skal revisor rapportere i samsvar med ISA 570 (Revidert).¹³

Sentrale forhold ved revisjonen

30. Ved revisjon av et fullstendig regnskap med generelt formål for børsnoterte enheter skal revisor kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen i samsvar med ISA 701.
31. Når revisor ellers ved lov eller forskrift er pålagt eller selv velger å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen, skal revisor gjøre det i samsvar med ISA 701. (Jf. punkt A40–A43)

Øvrig informasjon

32. Når det er relevant, skal revisor rapportere i samsvar med ISA 720 (Revidert).¹⁴

Ansvar for regnskapet

33. Revisjonsberetningen skal inneholde en del med overskriften «Ledelsens ansvar for regnskapet». Revisjonsberetningen skal bruke det begrepet som er hensiktsmessig sett i kontekst av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen, og må ikke nødvendigvis referere spesifikt til «ledelsen». I enkelte jurisdiksjoner kan det være hensiktsmessig å referere til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. (Jf. punkt A44)
34. Denne delen av revisjonsberetningen skal beskrive ledelsens ansvar for å: (Jf. punkt A45–A48)
- (a) utarbeide regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, og for slik intern kontroll som ledelsen finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil; og
 - (b) vurdere enhetens evne til fortsatt drift¹⁵ og hvorvidt bruken av forutsetningen om fortsatt drift er hensiktsmessig, og, der det er relevant, opplyse om forhold knyttet til fortsatt drift. Forklaringen av ledelsens ansvar for denne vurderingen skal inneholde en beskrivelse av når bruken av forutsetningen om fortsatt drift er hensiktsmessig. (Jf. punkt A48)

¹³ ISA 570 (Revidert) *Fortsatt drift*, punkt 21–23

¹⁴ ISA 720 (Revidert), Revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrig informasjon»

¹⁵ ISA 570 (Revidert), punkt 2

35. Denne delen av revisjonsberetningen skal også identifisere dem som er ansvarlige for å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen, når de som er ansvarlige for slikt tilsyn, ikke er de samme som de som er ansvarlige for oppgavene beskrevet i punkt 33 ovenfor. I dette tilfellet skal overskriften også referere til «dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll» eller et annet begrep som er hensiktsmessig sett i kontekst av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen. (Jf. punkt A49)
36. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, skal beskrivelsen i revisjonsberetningen av ledelsens ansvar for regnskapet referere til «utarbeidelsen av et regnskap som gir en dekkende fremstilling» eller «utarbeidelsen av et regnskap som gir et rettviseende bilde», avhengig av omstendighetene.

Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap

37. Revisjonsberetningen skal inneholde en del med overskriften «Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap».
38. Denne delen av revisjonsberetningen skal: (Jf. punkt A50)
- (a) angi at revisors mål er å:
 - (i) oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil; og å
 - (ii) avgi en revisjonsberetning som inneholder revisors konklusjon. (Jf. punkt A51)
 - (b) Angi at betryggende sikkerhet er et høyt sikkerhetsnivå, men ikke er noen garanti for at en revisjon utført i samsvar med ISA-ene, alltid vil avdekke eksisterende feilinformasjon som kan være vesentlig; og
 - (c) angi at feilinformasjon kan oppstå som følge av misligheter eller feil, og enten:
 - (i) beskrive at de er å anse som vesentlige dersom de, enkeltvis eller samlet, med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukere på grunnlag av regnskapet; eller¹⁶
 - (ii) gi en definisjon eller beskrivelse av vesentlighet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. (Jf. punkt A52)
39. Revisjonsberetningens del om «Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap» skal videre: (Jf. punkt A50)
- (a) angi at revisor, som del av en revisjon utført i samsvar med ISA-ene, utøver profesjonelt skjønn og opprettholder profesjonell skepsis under hele revisjonen; og
 - (b) beskrive en revisjon ved å angi at revisors oppgaver og plikter er:
 - (i) å identifisere og vurdere risikoene for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes enten misligheter eller feil; å utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å håndtere disse risikoene; og å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for revisors konklusjon. Risikoene for ikke å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes tilsiktede feil, er høyere enn risikoene for ikke å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes utilsiktede feil, ettersom tilsiktede feil kan

¹⁶ ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon*, punkt 2

innebære fordekt samarbeid, forfalskning, tilsiktede utelatelser, uriktig fremstilling eller overstyring av den interne kontrollen.

- (ii) Å opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen for å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll. Dersom revisor også har som oppgave å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av den interne kontrollen i forbindelse med revisjonen av regnskapet, skal revisor fjerne formuleringen om at revisors vurdering av den interne kontrollen ikke utføres for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll.
 - (iii) Å vurdere hensiktsmessigheten av regnskapsprinsipper som er brukt, og rimeligheten av regnskapestimer og tilhørende tilleggsopplysninger som er utarbeidet av ledelsen.
 - (iv) Å konkludere på riktigheten av ledelsens bruk av de regnskapsmessige forutsetningen om fortsatt drift og, på grunnlag av innhentet revisjonsbevis, hvorvidt det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift. Dersom revisor konkluderer med at det foreligger vesentlig usikkerhet, kreves det at revisor i revisjonsberetningen gjør oppmerksom på de tilhørende tilleggsopplysningene i regnskapet eller, dersom disse tilleggsopplysningene er utilstrekkelige, gir uttrykk for en modifisert konklusjon. Revisors konklusjoner bygger på det revisjonsbevis som er innhentet frem til datoen for revisjonsberetningen. Fremtidige hendelser eller forhold kan imidlertid medføre at en enhet ikke fortsetter driften.
 - (v) Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, å vurdere den totale presentasjonen, strukturen og innholdet i regnskapet, herunder tilleggsopplysningene, og hvorvidt regnskapet fremstiller de underliggende transaksjonene og hendelsene på en måte som gir et rettviseende bilde.
- (c) Når ISA 600 (revidert)¹⁷ er anvendt, beskrive revisors oppgaver og plikter ved et konsernrevisjonsoppdrag ved å angi at:
- (i) Revisor er ansvarlig for å planlegge og gjennomføre konsernrevisjonen for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende den finansielle informasjonen til enhetene eller forretningsområdene i konsernet som grunnlag for konklusjonen om konsernregnskapet.
 - (ii) Revisor er ansvarlig for å lede, følge opp og gjennomgå revisjonsarbeidet som er utført for konsernrevisjonens formål; og
 - (iii) Revisor har eneansvar for sin konklusjon om konsernregnskapet.¹⁸
40. Beskrivelsen av «Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap» i revisjonsberetningen skal også: (Jf. punkt A50)
- (a) angi at revisor kommuniserer med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om blant annet det planlagte omfanget og tidspunktet for revisjonen samt om revisjonsfunn av

¹⁷ ISA 600 (revidert) *Særlige hensyn ved revisjon av konsernregnskaper (herunder arbeidet til komponentrevisorer)*

¹⁸ ISA 600 (revidert), punkt 53

betydning, herunder eventuelle vesentlige mangler i den interne kontrollen som revisor identifiserer under revisjonen;

- (b) ved revisjon av regnskap til børsnoterte enheter, angi at revisor gir en uttalelse til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om at revisor har overholdt relevante etiske krav vedrørende uavhengighet, og kommunisere med dem om alle samarbeidsforhold og andre forhold som med rimelig grunn kan tenkes å påvirke uavhengigheten, og der det er relevant, gjennomføre tiltak for å eliminere trusler og forholdsregler tatt; og
- (c) ved revisjon av regnskap til børsnoterte enheter og alle andre enheter hvor sentrale forhold ved revisjonen kommuniseres i samsvar med ISA 701, angi hvilke forhold som var av største betydning ved revisjonen av regnskapet for den aktuelle perioden og derfor er de sentrale forhold ved revisjonen. Revisor fastsetter disse forholdene blant de forholdene revisor har kommunisert med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Revisor beskriver disse forholdene i revisjonsberetningen med mindre lov eller forskrift forbyr offentliggjøring av forholdet, eller når revisor i ekstremt sjeldne tilfeller bestemmer at et forhold ikke skal kommuniseres i revisjonsberetningen fordi det er rimelig å forvente at de negative konsekvensene av å gjøre det, vil være større enn offentlighetens interesse av slik kommunikasjon. (Jf. punkt A53)

Plassering av beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap

41. Beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap som kreves i punkt 38–39, skal inkluderes: (Jf. punkt A54)
 - (a) i selve revisjonsberetningen;
 - (b) i et vedlegg til revisjonsberetningen som i så fall skal inneholde en henvisning til plasseringen i vedlegget; eller (Jf. punkt A54–A55)
 - (c) med en spesifikk henvisning i revisjonsberetningen til plasseringen av beskrivelsen på nettstedet til en relevant myndighet, når lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarder uttrykkelig tillater revisor å gjøre det. (Jf. punkt A54, A56–A57)
42. Når revisor henviser til en beskrivelse av revisors oppgaver og plikter på nettstedet til en relevant myndighet, skal revisor fastslå at denne beskrivelsen omtaler, og ikke er inkonsistent med, kravene i punkt 38–39 i denne ISA-en. (Jf. punkt A56)

Andre rapporteringsoppgaver

43. Dersom revisor i revisjonsberetningen omtaler andre rapporteringsoppgaver som kommer i tillegg til revisors oppgaver og plikter i henhold til ISA-ene, skal disse andre rapporteringsoppgavene omtales i en egen del av revisjonsberetningen med overskriften «Uttalelse om øvrige lovmessige eller regulatoriske krav», eller slik revisor finner det hensiktsmessig ut fra innholdet. Dersom imidlertid disse andre rapporteringsoppgavene omhandler de samme emnene som de som er presentert under rapporteringsoppgavene som kreves av ISA-ene, kan de andre rapporteringsoppgavene presenteres i samme del som de tilhørende elementene i revisjonsberetningen som kreves av ISA-ene. (Jf. punkt A58–A60)
44. Dersom andre rapporteringsoppgaver presenteres i samme del som de tilhørende elementene i revisjonsberetningen som kreves av ISA-ene, skal revisjonsberetningen tydelig skille mellom de andre rapporteringsoppgavene og rapporteringen som kreves av ISA-ene. (Jf. punkt A60)

45. Dersom revisjonsberetningen inneholder en egen del som omtaler andre rapporteringsoppgaver, skal kravene i punkt 20–39 i denne ISA-en inkluderes i en del med overskriften «Uttalelse om revisjonen av regnskapet». «Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav» skal følge etter «Uttalelse om revisjonen av regnskapet». (Jf. punkt A60)

Navn på oppdragsansvarlig revisor

46. Navnet på oppdragsansvarlig revisor skal inkluderes i revisjonsberetningen til regnskap med generelt formål for børsnoterte enheter, med mindre slik opplysning en sjelden gang med rimelighet kan forventes å føre til en betydelig personlig sikkerhetstrussel. Når revisor en sjelden gang har til hensikt ikke å inkludere navnet til oppdragsansvarlig revisor i revisjonsberetningen, skal revisor diskutere denne intensjonen med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for å avklare revisors vurdering av sannsynligheten for og alvorligheten av en betydelig personlig sikkerhetstrussel. (Jf. punkt A61–A63)

Revisors underskrift

47. Revisjonsberetningen skal underskrives. (Jf. punkt A64–A65)

Revisors adresse

48. Revisjonsberetningen skal navngi stedet i jurisdiksjonen hvor revisor praktiserer.

Dato for revisjonsberetningen

49. Revisjonsberetningen skal ikke dateres tidligere enn på den datoen hvor revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin mening om regnskapet, herunder bevis for at: (Jf. punkt A66–A69)
- (a) alle regnskapsoppstillinger og tilleggsopplysninger som inngår i regnskapet, er blitt utarbeidet; og
 - (b) de som har fått tildelt myndighet til å avlegge regnskapet, har tilkjennegitt at de har påtatt seg ansvaret for det avlagte regnskapet.

Revisjonsberetning fastsatt i lov eller forskrift

50. Dersom lov eller forskrift i en bestemt jurisdiksjon pålegger revisor å bruke en bestemt utforming av eller ordlyd i revisjonsberetningen, skal revisjonsberetningen kun henvise til de internasjonale revisjonsstandardene dersom revisjonsberetningen som et minimum inneholder hvert av de følgende elementene: (Jf. punkt A70–A71)
- (a) En overskrift;
 - (b) En adressat, slik omstendighetene ved oppdraget krever det;
 - (c) En konklusjonsdel som inneholder revisors uttrykte mening om regnskapet og en referanse til det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering som er brukt til å utarbeide regnskapet (herunder identifisering av jurisdiksjonen som rammeverket for finansiell rapportering gjelder for, når dette ikke er IFRS eller IPSAS, se punkt 26);
 - (d) En identifisering av enhetens regnskap som er blitt revidert;

- (e) En uttalelse om at revisor er uavhengig av enheten i samsvar med de relevante etiske kravene knyttet til revisjon, og har overholdt revisors øvrige etiske forpliktelser i samsvar med disse kravene.
 - (i) Uttalelsen skal identifisere jurisdiksjonen som de relevante etiske kravene gjelder for, eller henvise til IESBAs etikkregler;
 - (ii) Hvis de relevante etiske kravene krever at revisor offentliggjør når revisor har anvendt uavhengighetskrav som er spesifikke for revisjoner av finansregnskap for visse enheter, skal uttalelsen angi at revisor er uavhengig av enheten i samsvar med uavhengighetskravene som er aktuelle for revisjonene av disse enhetene.
- (f) Der det er relevant, en del som omtaler, og ikke er inkonsistent med, rapporteringskravene i punkt 22 i ISA 570 (Revidert);
- (g) Der det er relevant, en del om «Grunnlaget for konklusjon med forbehold (eller negativ konklusjon)» som omtaler, og ikke er inkonsistent med, rapporteringskravene i punkt 23 i ISA 570 (Revidert);
- (h) Der det er relevant, en del som inneholder informasjonen pålagt av ISA 701, eller ytterligere informasjon om revisjonen som er fastsatt i lov eller forskrift og som omtaler, og ikke er inkonsistent med, rapporteringskravene i denne ISA-en;¹⁹ (Jf. punkt A71–A72)
- (i) En beskrivelse av ledelsens ansvar for utarbeidelsen av regnskapet og en identifisering av dem som er ansvarlige for å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen, som omtaler, og ikke er inkonsistent med, kravene i punkt 32–35;
- (j) En referanse til de internasjonale revisjonsstandardene samt loven eller forskriften, og en beskrivelse av revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap som omtaler, og ikke er inkonsistent med, kravene i punkt 36–39; (Jf. punkt A54–A55)
- (k) Ved revisjon av et fullstendig regnskap med generelt formål for børsnoterte enheter, navnet på oppdragsansvarlig revisor, med mindre slik opplysning en sjelden gang med rimelighet kan forventes å føre til en betydelig personlig sikkerhetstrussel;
- (l) Revisors underskrift;
- (m) Revisors adresse;
- (n) Datoen for revisjonsberetningen.

Revisjonsberetning ved revisjon gjennomført i samsvar med både revisjonsstandarder i en bestemt jurisdiksjon og de internasjonale revisjonsstandardene

51. En revisor kan være pålagt å utføre revisjon i samsvar med revisjonsstandardene i en bestemt jurisdiksjon («nasjonale revisjonsstandarder»), og i tillegg ha utført revisjonen i samsvar med ISA-ene. Dersom dette er tilfellet, kan revisjonsberetningen henvise til de internasjonale revisjonsstandardene i tillegg til de nasjonale revisjonsstandardene, men revisor skal bare gjøre det dersom: (Jf. punkt A76–A77)
 - (a) det ikke foreligger konflikt mellom kravene i de nasjonale revisjonsstandardene og kravene i ISA-ene som kan føre til at revisor (i) gir uttrykk for en annen mening, eller (ii) ikke tar med et

¹⁹ ISA 701, punkt 11–16

presiseringsavsnitt eller et avsnitt om «andre forhold» når dette under de aktuelle omstendighetene kreves av ISA-ene; og

- (b) revisjonsberetningen som et minimum inneholder hvert av de elementene som beskrives i punkt 49(a)–(n) ovenfor når revisor bruker utformingen eller ordlyden angitt i de nasjonale revisjonsstandardene. Referanse til «lov eller forskrift» i punkt 49(j) skal imidlertid leses som en referanse til de nasjonale revisjonsstandardene. Revisjonsberetningen skal derved identifisere slike nasjonale revisjonsstandarder.
52. Når revisjonsberetningen refererer til både de nasjonale revisjonsstandardene og de internasjonale revisjonsstandardene, skal revisjonsberetningen identifisere jurisdiksjonen som de nasjonale revisjonsstandardene gjelder for.

Supplerende informasjon presentert sammen med regnskapet (Jf. punkt A78–A84)

53. Dersom supplerende informasjon som ikke kreves av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, presenteres sammen med det reviderte regnskapet, skal revisor vurdere hvorvidt den supplerende informasjonen etter revisors profesjonelle skjønn likevel er en integrert del av regnskapet som følge av informasjonens art eller måten den presenteres på. Når den supplerende informasjonen er en integrert del av regnskapet, skal den dekkles av revisors konklusjon.
54. Dersom supplerende informasjon som ikke kreves av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, ikke anses som en integrert del av regnskapet, skal revisor vurdere hvorvidt den supplerende informasjonen presenteres på en måte som er tilstrekkelig og tydelig atskilt fra det reviderte regnskapet. Dersom dette ikke er tilfellet, skal revisor be ledelsen om å endre måten den ureviderte supplerende informasjonen presenteres på. Dersom ledelsen nekter å gjøre det, skal revisor identifisere den ureviderte supplerende informasjonen og forklare i revisjonsberetningen at denne supplerende informasjonen ikke er revidert.

Veiledning og utfyllende forklaringer

Kvalitative aspekter ved enhetens regnskapspraksis (Jf. punkt 12)

- A1. Ledelsen foretar en rekke skjønnsmessige vurderinger av beløpene og tilleggsopplysningene i regnskapet.
- A2. ISA 260 (Revidert) inneholder en drøftelse av de kvalitative aspektene ved ulike regnskapspraksis.²⁰ Ved vurdering av de kvalitative aspektene ved enhetens regnskapspraksis kan revisor bli oppmerksom på mulig manglende objektivitet i ledelsens skjønnsmessige vurderinger. Revisor kan konkludere med at den kumulative virkningen av manglende nøytralitet, kombinert med virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon, medfører at regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon. Indikasjoner på manglende nøytralitet som kan påvirke revisors vurdering av hvorvidt regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon, inkluderer følgende:
- Selektiv korrigerende av feilinformasjon som ledelsen blir gjort oppmerksom på under revisjonen (for eksempel korrigerende av feilinformasjon som fører til en økning i rapporterte inntekter, men ikke av feilinformasjon som fører til en reduksjon i rapporterte inntekter).

²⁰ ISA 260 (Revidert) *Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll*, vedlegg 2

- Mulig manglende objektivitet hos ledelsen ved utarbeidelsen av regnskapsestimater.
- A3. ISA 540 omhandler mulig manglende objektivitet hos ledelsen ved utarbeidelsen av regnskapsestimater.²¹ Indikasjoner på mulig manglende objektivitet hos ledelsen utgjør ikke feilinformasjon når formålet er å trekke konklusjoner om rimeligheten av individuelle regnskapsestimater. De kan imidlertid påvirke revisors vurdering av hvorvidt regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

Opplysning om regnskapspolicyer i regnskapet (Jf. punkt. 13(a))

A4. Ved evalueringen av hvorvidt regnskapet på en adekvat måte opplyser om de regnskapspolicyene av betydning som er valgt og anvendt, omfatter revisors vurdering forhold som:

- Hvorvidt alle tilleggsopplysninger som vedrører regnskapspolicyer av betydning som det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering krever skal tas med, er gitt,
- Hvorvidt informasjonen om regnskapspolicyer av betydning som det er blitt opplyst om, er relevante og derfor reflekterer hvordan innregnings-, målings- og presentasjonskriteriene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering er blitt anvendt på transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger i regnskapet tilpasset enhetens driftsmessige omstendigheter og dens omgivelser, og
- Hvor klart enhetens regnskapspolicyer av betydning er blitt presentert.

Informasjon presentert i regnskapet er relevant, pålitelig, sammenlignbar og forståelig (Jf. punkt 13(d))

A5. Evaluering av forståeligheten av regnskapet omfatter vurdering av forhold som hvorvidt:

- Informasjonen i regnskapet er presentert på klar og konsis måte.
- Plasseringen av tilleggsinformasjon av betydning er tilstrekkelig fremtredende (f. eks. når det er oppfattet verdi for brukerne av enhetsspesifikk informasjon), og hvorvidt det er tilfredsstillende henvist til tilleggsopplysningene på en måte som ikke skaper utfordringer av betydning for brukerne med å identifisere nødvendig informasjon.

Opplysning om virkningen av vesentlige transaksjoner og hendelser på informasjonen i regnskapet (Jf. punkt 13(e))

A6. Det er vanlig at et regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk med generelt formål presenterer enhetens økonomiske stilling, resultat og kontantstrømmer. Evaluering, i lys av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, av hvorvidt regnskapet gir adekvate tilleggsopplysninger slik at det er mulig for de tiltenkte brukerne å forstå virkningen av vesentlige transaksjoner og hendelser på enhetens økonomiske stilling, resultat og kontantstrømmer omfatter vurdering av forhold som:

- I hvilket omfang informasjonen i regnskapet er relevant og spesifikt for enhetens omstendigheter, og
- Hvorvidt tilleggsopplysningene er adekvate til å bidra til at tiltenkte brukere kan forstå:
 - Natur og omfang av enhetens potensielle eiendeler og forpliktelser som er oppstått fra transaksjoner eller hendelser som ikke oppfyller kriteriene for innregning (eller

²¹ ISA 540 *Revisjon av regnskapsestimater, inkludert regnskapsestimater på virkelig verdi, og tilhørende tilleggsopplysninger*, punkt 21

kriteriene for fraregning) i henhold til det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering

- Natur og omfang av risikoene for vesentlig feilinformasjon som er oppstått fra transaksjoner og hendelser
- Metodene som er benyttet, forutsetningene som er tatt, og de skjønnsmessige avgjørelsene som er truffet, og endringer av disse, som påvirker beløp som er presentert eller opplyst om på annen måte, herunder relevante sensitivitetsanalyser.

Evaluerings av hvorvidt regnskapet oppnår å gi et rettviseende bilde (Jf. punkt 14)

- A7. Enkelte rammeverk for finansiell rapportering erkjenner eksplisitt eller implisitt begrepet dekkende fremstilling.²² Som det står i punkt 7(b) i denne ISA-en, krever et rammeverk for finansiell rapportering som skal gi et rettviseende bilde²³ av regnskapet, ikke bare etterlevelse av kravene i rammeverket, men erkjenner eksplisitt eller implisitt at det kan være nødvendig for ledelsen å gi tilleggsopplysninger ut over dem som spesifikt kreves av rammeverket.²⁴
- A8. Revisors evaluering av hvorvidt av hvorvidt regnskapet oppnår å gi et rettviseende bilde både når det gjelder presentasjon og tilleggsopplysninger, er en sak som krever profesjonelt skjønn. Denne evalueringen tar hensyn til slike forhold som faktaene og omstendighetene ved enheten, herunder endringer i disse, basert på revisors forståelse av enheten og revisjonsbeviset innhentet under revisjonen. Evalueringen omfatter også for eksempel vurdering av tilleggsopplysninger som er nødvendige for å oppnå et rettviseende bilde, som skriver seg fra forhold som kan være vesentlige (dvs generelt blir feilinformasjon vurdert som vesentlig dersom den med rimelighet kan forventes å påvirke brukernes økonomiske beslutninger truffet på grunnlag av regnskapet sett som en helhet), som virkningen av kommende krav til finansiell rapportering eller av endringer i de økonomiske omgivelsene.
- A9. Evaluering av hvorvidt regnskapet oppnår å gi et rettviseende bilde, kan for eksempel omfatte drøftelser med ledelsen og med dem som har overordnet ansvar for tilsyn og kontroll, om deres syn på hvorfor en viss presentasjon ble valgt, så vel som alternativer som kunne blitt vurdert. Drøftelsen kan for eksempel omfatte:
- I hvilken grad beløpene i regnskapet er blitt sammenslått eller spesifisert, og hvorvidt presentasjonen av beløp eller tilleggsopplysninger tilslører nyttig informasjon, eller resulterer i villedende informasjon.
 - Samsvar med god bransjepraksis, eller hvorvidt eventuelle avvik er relevante for enhetens omstendigheter og derfor berettiget.

Beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (Jf. punkt 15)

²² For eksempel angir International Financial Reporting Standards (IFRSs) at en dekkende fremstilling krever en tro gjengivelse av effektene av transaksjoner, andre hendelser og betingelser in samsvar med definisjonene og innregningskriteriene for eiendeler, forpliktelser, inntekt og kostnader.

²³ Se ISA 200 punkt 13(a)

²⁴ For eksempel krever IFRS at en enhet skal gi tilleggsopplysninger når oppfyllelsen av de særskilte kravene i IFRS-er ikke er tilstrekkelig til å gjøre brukere i stand til å forstå virkningen som bestemte transaksjoner, andre hendelser og forhold har på enhetens finansielle stilling og finansielle inntjening (ISA 1 *Presentasjon av finansregnskap*, punkt 17 (c)).

- A10. Som forklart i ISA 200 krever utarbeidelsen av regnskapet av ledelsen og, der det er relevant, av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, at det tilføyes en adekvat beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering i regnskapet.²⁵ Denne beskrivelsen informerer brukerne av regnskapet om rammeverket som regnskapet bygger på.
- A11. En beskrivelse av at regnskapet er utarbeidet i samsvar med et bestemt gjeldende rammeverk for finansiell rapportering, er bare adekvat dersom regnskapet oppfyller alle de kravene i rammeverket som gjelder i perioden som dekkes av regnskapet.
- A12. En beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering som inneholder upresist modifierende eller begrensende formuleringer (for eksempel «regnskapet er i hovedsak i overensstemmelse med IFRS») er ikke en adekvat beskrivelse av rammeverket ettersom det kan villedde brukerne av regnskapet.

Referanse til mer enn ett rammeverk for finansiell rapportering

- A13. I noen tilfeller kan regnskapet angi at det er utarbeidet i samsvar med to rammeverk for finansiell rapportering (for eksempel det nasjonale rammeverket og IFRS). Dette kan skyldes at ledelsen er pålagt, eller har valgt, å utarbeide regnskapet i samsvar med begge rammeverkene, noe som betyr at begge er gjeldende rammeverk for den finansielle rapporteringen. En slik beskrivelse er bare adekvat dersom regnskapet oppfyller hvert av de to rammeverkene. For at regnskapet skal kunne anses å være utarbeidet i samsvar med begge rammeverkene, må det oppfylle begge rammeverkene på samme tid og det må ikke være behov for avstemmende uttalelser. I praksis er samtidig oppfyllelse lite sannsynlig med mindre jurisdiksjonen har valgt å bruke det andre rammeverket (for eksempel IFRS) som sitt nasjonale rammeverk, eller har fjernet alt som hindrer samsvar med det.
- A14. Et regnskap som er utarbeidet i samsvar med ett rammeverk for finansiell rapportering og som inneholder en note eller supplerende uttalelse som avstemmer resultatene mot dem som ville ha vært vist ved bruk av et annet rammeverk, er ikke utarbeidet i samsvar med det andre rammeverket. Dette skyldes at regnskapet ikke gir all informasjonen på den måten som kreves av det andre rammeverket.
- A15. Regnskapet kan imidlertid være utarbeidet i samsvar med ett gjeldende rammeverk for finansiell rapportering og i tillegg beskrive i notene til regnskapet i hvilken grad regnskapet oppfyller et annet rammeverk (for eksempel et regnskap utarbeidet i samsvar med det nasjonale rammeverket som også beskriver i hvilken grad det er i overensstemmelse med IFRS). En slik beskrivelse kan utgjøre supplerende finansiell informasjon som drøftet i punkt 53, og dekkes av revisors konklusjon dersom den ikke kan holdes tydelig atskilt fra regnskapet.

Former for konklusjon (Jf. punkt 18-19)

- A16. Det kan være tilfeller hvor regnskapet, selv om det er utarbeidet i samsvar med kravene i et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, ikke gir et rettviseende bilde. I slike tilfeller er det mulig for ledelsen å ta med ytterligere tilleggsopplysninger i regnskapet ut over dem som spesifikt kreves av rammeverket eller, i ekstremt sjeldne tilfeller, å avvike fra et krav i rammeverket for at regnskapet skal gi et rettviseende bilde.

²⁵ ISA 200, punkt A2–A3

- A17. Det er ekstremt sjeldent at revisor vil anse et regnskap som er utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk, som villedende dersom revisor, i samsvar med ISA 210, har fastslått at rammeverket er akseptabelt.²⁶

Revisjonsberetning (Jf. punkt 20)

- A18. En skriftlig beretning omfatter både beretninger på papir og på elektroniske medier.
- A19. Vedlegget til denne ISA-en inneholder eksempler på revisjonsberetninger til regnskaper som inneholder elementene beskrevet i punkt 20–48. Med unntak av konklusjonsdelen og delen om «Grunnlag for konklusjonen» fastsetter ikke denne ISA-en krav til rekkefølgen av elementene i revisjonsberetningen. Denne ISA-en krever imidlertid at det brukes spesifikke overskrifter, som er ment å bidra til å gjøre revisjonsberetninger som gjelder for revisjoner som er utført i samsvar med ISA-ene, mer gjenkjennelige, særlig i situasjoner hvor elementene i revisjonsberetningen presenteres i en rekkefølge som avviker fra eksemplene på revisjonsberetninger i vedlegget til denne ISA-en.

Revisjonsberetning ved revisjon utført i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene

Overskrift (Jf. punkt 21)

- A20. En overskrift som angir at beretningen er avgitt av en uavhengig revisor, for eksempel «Uavhengig revisors beretning», bidrar til å skille mellom en uavhengig revisors beretning og beretninger avgitt av andre.

Adressat (Jf. punkt 22)

- A21. Lov, forskrift eller vilkårene for oppdraget kan angi hvem revisjonsberetningen skal adresseres til i den aktuelle jurisdiksjonen. Revisjonsberetningen adresseres vanligvis til de personene som beretningen er utarbeidet for, som regel enten til aksjonærene eller til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i enheten hvis regnskap er blitt revidert.

Revisors konklusjon (Jf. punkt 24-26)

Referanse til regnskapet som er revidert

- A22. Revisjonsberetningen kan for eksempel angi at revisor har revidert enhetens regnskap, som består av [angi overskriften på hver regnskapsoppstilling som inngår i det fullstendige regnskapet som pålagt av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, spesifisert med dato eller periode som dekkes av hver regnskapsoppstilling], og noter til regnskapet, herunder et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper.
- A23. Når revisor er kjent med at det reviderte regnskapet vil bli inkludert i et dokument som inneholder annen informasjon, for eksempel en årsrapport, kan revisor vurdere, dersom presentasjonsformen tillater det, å identifisere sidetallene til det reviderte regnskapet. Dette hjelper brukerne med å identifisere regnskapet som revisjonsberetningen er knyttet til.

«I det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling» eller «gir et rettviseende bilde»

- A24. Formuleringene «i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling» og «gir et rettviseende bilde» anses som ekvivalente. Hvorvidt formuleringen «i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling» eller formuleringen «gir et rettviseende bilde» brukes i en bestemt jurisdiksjon, er bestemt i lov eller forskrift

²⁶ ISA 210 «Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget» punkt 6(a).

som styrer revisjon av regnskaper i den aktuelle jurisdiksjonen, eller av allment akseptert praksis i den aktuelle jurisdiksjonen. Når lov eller forskrift krever bruk av en annen ordlyd, påvirker ikke dette kravet i punkt 14 i denne ISA-en om at revisor skal vurdere hvorvidt regnskapet er utarbeidet for å gi et rettviseende bilde i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde.

- A25. Når revisor gir uttrykk for en umodifisert konklusjon, er det ikke tilfredsstillende å bruke formuleringer som for eksempel «som beskrevet ovenfor» eller «med forbehold om» i forbindelse med konklusjonen, ettersom disse antyder en betinget konklusjon eller en svekkelse eller modifikasjon av konklusjonen.

Beskrivelse av regnskapet og forholdene som presenteres

- A26. Revisjonsberetningen dekker det fullstendige regnskapet, som definert av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Mange rammeverk med generelt formål angir for eksempel at regnskapet kan inneholde: en oppstilling av finansiell stilling, en oppstilling av totalresultat, en oppstilling av endringer i egenkapital, en kontantstrømoppstilling samt tilhørende noter, som vanligvis består av et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger. I enkelte jurisdiksjoner kan ytterligere informasjon også anses å være en integrert del av regnskapet.
- A27. Når et regnskap er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, angis det i revisors konklusjonsavsnitt at regnskapet i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling, eller gir et rettviseende bilde, av forholdene som regnskapet er ment å presentere. For eksempel er disse elementene i et regnskap utarbeidet i samsvar med IFRS, *enhetens finansielle stilling ved regnskapsperiodens slutt og enhetens resultat og kontantstrømmer for regnskapsperioden som er avsluttet*. Følgelig er [...] i punkt 25 og andre steder i denne ISA-en ment å bli erstattet med ordene i kursiv i den foregående perioden når det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering er IFRS eller, når det gjelder andre gjeldende rammeverk for finansiell rapportering, å bli erstattet med ord som beskriver forholdene som det aktuelle regnskapet er ment å presentere.

Beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og hvordan det kan påvirke revisors konklusjonsavsnitt

- A28. Identifiseringen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering i revisors konklusjonsavsnitt er beregnet på å informere brukerne av revisjonsberetningen om konteksten for revisors konklusjon, ikke på å begrense evalueringen som kreves i punkt 14. Det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering identifiseres med formuleringer som:
- «... i samsvar med IFRS» eller
- «... i samsvar med allment aksepterte regnskapsprinsipper i jurisdiksjon X ...»
- A29. Når det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering omfatter standarder for finansiell rapportering og lovmessige eller regulatoriske krav, identifiseres rammeverket med formuleringer som «... i samsvar med IFRS og kravene i selskapsloven i jurisdiksjon X». ISA 210 omhandler omstendigheter hvor det ikke foreligger konflikt mellom standardene for finansiell rapportering og de lovmessige eller regulatoriske kravene.²⁷
- A30. Som angitt i punkt A13 kan regnskapet utarbeides i samsvar med to rammeverk for finansiell rapportering, som da begge er gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. Følgelig tas det

²⁷ ISA 210, punkt 18

hensyn til hvert rammeverk for seg ved formuleringen av revisors mening om regnskapet, og revisors mening, i samsvar med punkt 25–27, henviser til begge rammeverkene på følgende måte:

- (a) Dersom regnskapet er i overensstemmelse med hvert av de to rammeverkene, gis det uttrykk for to meninger: En mening om at regnskapet er utarbeidet i samsvar med ett av de gjeldende rammeverkene for finansiell rapportering (for eksempel det nasjonale rammeverket), og en mening om at regnskapet er utarbeidet i samsvar med det andre gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (for eksempel IFRS). Disse meningene kan uttrykkes hver for seg eller i én og samme setning (for eksempel, regnskapet gir i det alt vesentlige en dekkende fremstilling [...], i samsvar med allment aksepterte regnskapsprinsipper i jurisdiksjon X og i samsvar med IFRS).
- (b) Dersom regnskapet er i overensstemmelse med ett av rammeverkene, men ikke det andre, kan revisor gi uttrykk for en umodifisert mening om at regnskapet er utarbeidet i samsvar med det ene rammeverket (for eksempel det nasjonale rammeverket), og en modifisert mening med hensyn til det andre rammeverket (for eksempel IFRS) i samsvar med ISA 705 (Revidert).

A31. Som angitt i punkt A15 kan regnskapet være i overensstemmelse med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og, i tillegg, opplyse om graden av overensstemmelse med et annet rammeverk for finansiell rapportering. Slike tilleggsopplysninger dekkes av revisors konklusjon, ettersom de ikke kan holdes tydelig atskilt fra regnskapet (se punkt 52–53 og utfyllende forklaringer i punkt A78–A84). Følgelig:

- (a) Dersom opplysningen vedrørende etterlevelsen av det andre rammeverket er villedende, gir revisor uttrykk for en modifisert mening i samsvar med ISA 705 (Revidert).
- (b) Dersom opplysningen ikke er villedende, men revisor anser den for å være av fundamental betydning for brukernes forståelse av regnskapet, tilføyer revisor et presiseringsavsnitt i samsvar med ISA 706 (Revidert) for å rette oppmerksomhet mot opplysningen.

Grunnlag for konklusjonen (Jf. punkt 28)

A32. «Grunnlag for konklusjonen» gir viktig kontekstinformasjon om revisors konklusjon. Følgelig krever denne ISA-en at «Grunnlag for konklusjonen» skal følge direkte etter konklusjonsdelen i revisjonsberetningen.

A33. Referansen til de brukte standardene informerer brukerne av revisjonsberetningen om at revisjonen er utført i samsvar med etablerte standarder.

Relevante etiske krav

A34. Identifiseringen av jurisdiksjonen som relevante etiske krav gjelder for, bidrar til økt transparens rundt disse kravene som gjelder for det aktuelle revisjonsoppdraget ISA 200 forklarer at relevante etiske krav knyttet til revisjon av et regnskap, vanligvis omfatter i IESBA Code, sammen med mer restriktive nasjonale krav. Når de relevante etiske kravene omfatter kravene i IESBA Code, kan uttalelsen også henvise til IESBA Code. Dersom IESBA Code utgjør alle de etiske kravene som er relevante for revisjonen, er det ikke nødvendig at uttalelsen identifiserer jurisdiksjonen som kravene gjelder for.

A35. I enkelte jurisdiksjoner kan relevante etiske krav foreligge i flere forskjellige kilder, for eksempel etikkregler samt ytterligere bestemmelser og krav i lov og forskrift. Når krav til uavhengighet og andre relevante etiske krav foreligger i et begrenset antall kilder, kan revisor velge å navngi den eller de relevante kildene (for eksempel navnet på regelen, bestemmelsen eller forskriften som gjelder i

jurisdiksjonen), eller henvise til et begrep som er allment forstått og som oppsummerer disse kildene på en tilfredsstillende måte (for eksempel krav til uavhengighet ved revisjon av private enheter i jurisdiksjon X).

A36. 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 IESBA Code. Relevante etiske krav kan også kreve eller oppmuntre revisor til å vurdere om det er hensiktsmessig å anvende slike uavhengighetskrav på revisjoner av finansregnskap for andre enheter enn de som er spesifisert i de relevante etiske kravene.
- Kreve at revisor offentliggjør når revisoren har anvendt uavhengighetskrav spesifikke for revisjoner av finansregnskap for visse enheter. For eksempel krever IESBA Code at når et firma har anvendt uavhengighetskravene for foretak av allmenn interesse ved utførelse av en revisjon av finansregnskapet til en enhet, skal firmaet offentliggjøre dette, med mindre slik offentliggjøring vil resultere i avsløring av konfidensielle fremtidsplaner for enheten.²⁸

ISA 260 (Revidert) fastsetter krav og veiledning om revisorens kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som inkluderer kommunikasjon i disse tilfellene.²⁹

- A37. Lov eller forskrift, nasjonale revisjonsstandarter eller vilkårene for et revisjonsoppdrag kan kreve at revisor gir mer spesifikk informasjon i revisjonsberetningen om kildene til de relevante etiske kravene, herunder kravene relatert til uavhengighet, som gjaldt ved revisjonen av regnskapet.
- A38. Ved fastsettelsen av hvor mye informasjon revisor finner det hensiktsmessig å inkludere i revisjonsberetningen når det foreligger flere kilder til relevante etiske krav som vedrører revisjonen av regnskapet, er det viktig å foreta en avveining av transparens mot risikoen for å tilsløre annen nyttig informasjon i revisjonsberetningen.

Særlige hensyn ved konsernrevisjoner

- A39. Ved konsernrevisjoner der det foreligger flere kilder til relevante etiske krav, herunder krav til uavhengighet, er referansen til jurisdiksjonen i revisjonsberetningen vanligvis knyttet til de relevante etiske kravene som gjelder for konsernrevisor. Dette skyldes at komponentrevisor ved en konsernrevisjon også er underlagt etiske krav som er relevante for konsernrevisjonen.³⁰
- A40. ISA-ene fastsetter ingen spesifikke krav til uavhengighet eller etiske krav for revisorer, herunder komponentrevisorer, og går således ikke ut over, eller overstyrer ikke på annet vis, kravene til uavhengighet i IESBAs etikkregler eller andre etiske krav som konsernrevisor er underlagt. ISA-ene krever heller ikke at revisoren i en komponent alltid skal være underlagt de samme spesifikke kravene til uavhengighet som gjelder for konsernrevisor. Følgelig kan relevante etiske krav, herunder krav til uavhengighet, ved en konsernrevisjon være komplekse. ISA 600 (revidert)³¹ gir veiledning til revisorer for utføring av arbeid med en komponents finansielle informasjon i forbindelse med en konsernrevisjon, herunder de situasjonene hvor revisoren i komponenten ikke oppfyller kravene til uavhengighet som er relevante for konsernrevisjonen.

²⁸ IESBA Code, punkt R400.20-R400.21

²⁹ ISA 260 (Revised), punkt 16A and A29

³⁰ ISA 600 (revidert), punkt A56-A57, A66-A68

³¹ ISA 600 (revidert), punkt 25-27

Sentrale forhold ved revisjonen (Jf. punkt 30 og 31)

- A41. Lov eller forskrift kan kreve kommunikasjon av sentrale forhold ved revisjonen ved revisjon av enheter som ikke er børsnoterte enheter, for eksempel foretak som ifølge slik lov eller forskrift er av allmenn interesse.
- A42. Revisor kan også velge å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen til 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 krets av interessenter. Eksempler på slike enheter kan omfatte finansinstitusjoner (for eksempel banker, forsikringsselskaper og pensjonsfond), og andre enheter som for eksempel veldedige organisasjoner.
- A43. ISA 210 krever at revisor avtaler vilkårene for revisjonsoppdraget med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og forklarer at rollene til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll ved inngåelsen av avtalen om vilkårene for revisjonsoppdraget for enheten, avhenger av enhetens styrings- og kontrollstruktur og av relevant lov eller forskrift.³² ISA 210 krever også at engasjementsbrevet eller annen egnet form for skriftlig avtale inneholder en henvisning til den forventede formen på og innholdet i eventuelle uttalelser som skal avgis av revisor.³³ Når revisor ellers ikke er pålagt å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen, forklarer ISA 210³⁴ at det kan være nyttig for revisor i vilkårene for revisjonsoppdraget å henvise til muligheten for å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen, og i visse jurisdiksjoner kan det være nødvendig for revisor å henvise til denne muligheten for å beholde muligheten til å gjøre det.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

- A44. Børsnoterte enheter er ikke vanlige i offentlig sektor. Enheter i offentlig sektor kan imidlertid være av betydning som følge av størrelse, kompleksitet eller aspekter ved allmenn interesse. I slike tilfeller kan en revisor av en enhet i offentlig sektor være pålagt ved lov eller forskrift, eller på annet grunnlag beslutte, å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen.

Ansvar for regnskapet (Jf. punkt 32-33)

- A45. ISA 200 beskriver forutsetningen, relatert til ansvaret til ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som ligger til grunn for gjennomføringen av en revisjon i samsvar med ISA-ene.³⁵ Ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, påtar seg ansvaret for å utarbeide regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, herunder, der det er relevant, for at regnskapet gir et rettviseende bilde. Ledelsen påtar seg også ansvaret for slik intern kontroll som den finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Beskrivelsen av ledelsens ansvar i revisjonsberetningen inneholder en referanse til begge ansvarsområdene siden det hjelper til å forklare brukerne forutsetningen som ligger til grunn for gjennomføringen av en revisjon. ISA 260 (Revidert) bruker begrepet «de som har overordnet ansvar for styring og kontroll» til å beskrive den eller de personene eller organisasjonene som er

³² ISA 210, punkt 9 og A21

³³ ISA 210, punkt 10

³⁴ ISA 210, punkt A23a

³⁵ ISA 200, punkt 13(j).)

ansvarlige for å føre tilsyn med enheten, og drøfter de forskjellige styrings- og kontrollstrukturene på tvers av jurisdiksjoner og mellom enheter.

- A46. Under visse omstendigheter kan revisor finne det hensiktsmessig å utvide beskrivelsen i punkt 33–34 av ansvaret til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for å gjenspeile ytterligere oppgaver som er relevante for utarbeidelsen av regnskapet i den aktuelle jurisdiksjonen eller for den aktuelle typen enhet.
- A47. ISA 210 krever at revisor skal avklare ledelsens ansvar i et engasjementsbrev eller annen egnet form for skriftlig avtale.³⁶ ISA 210 åpner for en viss fleksibilitet ved å forklare at revisor, dersom lov eller forskrift fastsetter ansvaret til ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i forhold til finansiell rapportering, kan beslutte at loven eller forskriften omfatter ansvar som etter revisors skjønn har tilsvarende virkning som det som beskrives i ISA 210. For slikt ansvar som har tilsvarende virkning, kan revisor bruke ordlyden i loven eller forskriften til å beskrive det i engasjementsbrevet eller annen egnet form for skriftlig avtale. I slike tilfeller kan denne ordlyden også brukes i revisjonsberetningen til å beskrive ansvaret som fremgår av punkt 33(a) i denne ISA-en. I andre tilfeller, herunder når revisor velger ikke å bruke ordlyden i lov eller forskrift som er brukt i engasjementsbrevet, bruker revisor ordlyden i punkt 33(a) i denne ISA-en. I tillegg til å inkludere beskrivelsen av ledelsens ansvar i revisjonsberetningen som fremgår av punkt 33, kan revisor henvise til en mer detaljert beskrivelse av dette ansvaret ved å inkludere en referanse til et sted hvor det er mulig å få denne informasjonen (for eksempel årsrapporten til enheten eller nettstedet til en relevant myndighet).
- A48. I enkelte jurisdiksjoner kan lov eller forskrift som fastsetter ledelsens ansvar, spesifikt henvise til ledelsens ansvar for tilstrekkeligheten av regnskapsbøker og regnskapsmateriale, eller regnskapssystem. Ettersom bøker, materiale og systemer er en integrert del av den interne kontrollen (som definert i ISA 315 (Revidert)³⁷), henviser ikke beskrivelsen i ISA 210 og punkt 33 spesifikt til dem.
- A49. Vedlegget til denne ISA-en inneholder eksempler på hvordan kravet i punkt 33(b) vil bli anvendt når IFRS er det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Ved bruk av et annet gjeldende rammeverk for finansiell rapportering enn IFRS er det mulig at eksempeluttalelsene i vedlegget til denne ISA-en må tilpasses for å gjenspeile anvendelsen av det andre rammeverket for finansiell rapportering under de aktuelle omstendighetene.

Tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen (Jf. punkt 34)

- A50. Når noen av, men ikke alle personene som er involvert i tilsynet med den finansielle rapporteringsprosessen, også er involvert i utarbeidelsen av regnskapet, kan det være behov for å endre beskrivelsen som kreves i punkt 34 i denne ISA-en, slik at den gjenspeiler enhetens særlige omstendigheter på en tilfredsstillende måte. Når personer som er ansvarlige for tilsynet med den finansielle rapporteringsprosessen, er de samme som de som er ansvarlige for utarbeidelsen av regnskapet, er det ikke nødvendig å henvise til ansvar for tilsyn.

³⁶ ISA 210, punkt 6(b)(i)–(ii)

³⁷ ISA 315 (Revidert) *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser*, punkt 4(c)

Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap (Jf. punkt 36-39)

- A51. Beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter som kreves i punkt 36–39 i denne ISA-en, kan tilpasses for å gjenspeile den spesifikke typen enhet, for eksempel når revisjonsberetningen omhandler et konsolidert regnskap. Eksempel 2 i vedlegget til denne ISA-en inneholder en beskrivelse av hvordan dette kan gjøres.

Revisors mål (Jf. punkt 37(a))

- A52. Revisjonsberetningen forklarer at revisors mål er å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, og å avgi en revisjonsberetning som inneholder revisors konklusjon. Disse målene står i kontrast til ledelsens ansvar for utarbeidelsen av regnskapet.

Beskrivelse av vesentlighet (Jf. punkt 37(c))

- A53. Vedlegget til denne ISA-en inneholder eksempler på hvordan kravet i punkt 37(c) om å gi en beskrivelse av vesentlighet, vil bli anvendt når IFRS er det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Ved bruk av et annet gjeldende rammeverk for finansiell rapportering enn IFRS kan det være behov for å tilpasse eksempeluttalelsene i vedlegget til denne ISA-en for å gjenspeile anvendelsen av det andre rammeverket for finansiell rapportering under de aktuelle omstendighetene.

Revisors oppgaver og plikter i henhold til ISA 701 (Jf. punkt 40(c))

- A54. Revisor kan også finne det nyttig å gi ytterligere informasjon i beskrivelsen av sine oppgaver og plikter ut over det som kreves i punkt 40(c). Revisor kan for eksempel henvise til kravet i punkt 9 i ISA 701 om å fastslå hvilke forhold som krevde særskilt oppmerksomhet fra revisors side ved gjennomføringen av revisjonen, under hensyntagen til områder i regnskapet med høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon eller særskilte risikoer identifisert i samsvar med ISA 315 (Revidert); betydelige skjønnsmessige vurderinger revisor måtte foreta av områder i regnskapet hvor ledelsen måtte utøve betydelig skjønn, herunder regnskapsestimer med høy estimeringsusikkerhet; og virkningene på revisjonen av hendelser eller transaksjoner av betydning som fant sted i perioden.

Plassering av beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskapet (Jf. punkt 40, 49(j))

- A55. Innlemmelse av informasjonen som kreves i punkt 38–39 i denne ISA-en, i et vedlegg til revisjonsberetningen eller, når lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarter uttrykkelig tillater det, henvisning til nettstedet til en relevant myndighet som inneholder denne informasjonen, kan være en nyttig måte å strømlinjeforme innholdet i revisjonsberetningen på. Siden beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter inneholder informasjon som er nødvendig for å avklare brukernes forventninger til en revisjon utført i samsvar med ISA-ene, må imidlertid revisjonsberetningen inneholde en henvisning til hvor denne informasjonen er tilgjengelig.

Plassering i et vedlegg (Jf. punkt 40(b), 49(j))

- A56. Punkt 40 gir revisor tillatelse til å inkludere uttalelsene som kreves i punkt 38–39 for å beskrive revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap, i et vedlegg til revisjonsberetningen, forutsatt at revisor i selve revisjonsberetningen henviser til plasseringen i vedlegget på en tilfredsstillende

måte. Det følgende er et eksempel på hvordan en slik henvisning til et vedlegg kan gis i revisjonsberetningen:

Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskapet

Vårt mål er å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, og å avgi en revisjonsberetning som inneholder vår konklusjon. Betryggende sikkerhet er et høyt sikkerhetsnivå, men ingen garanti for at en revisjon utført i samsvar med ISA-ene alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon når det eksisterer. Feilinformasjon kan skyldes misligheter eller feil og er å anse som vesentlig dersom den, enkeltvis eller samlet, med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukere basert på dette regnskapet.

En videre beskrivelse av våre oppgaver og plikter ved revisjon av regnskapet er med i vedlegg X til denne revisjonsberetningen. Denne beskrivelsen, som finnes på [*angisidennummer eller annen spesifikk referanse til plasseringen av beskrivelsen*], er en del av vår revisjonsberetning.

Henvisning til en relevant myndighets nettsted (Jf. punkt 40(c), 41)

- A57. Punkt 40 forklarer at revisor bare kan henvise til en beskrivelse av revisors oppgaver og plikter som finnes på nettstedet til en relevant myndighet, dersom lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarter uttrykkelig tillater det. Informasjonen på nettstedet som inngår i revisjonsberetningen gjennom en spesifikk referanse til nettstedet hvor denne informasjonen er tilgjengelig, kan beskrive revisors arbeid, eller revisjon i samsvar med ISA-ene mer generelt, men kan ikke være inkonsistent med beskrivelsen som kreves i punkt 38–39 i denne ISA-en. Det betyr at ordlyden i beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter på nettstedet kan være mer detaljert eller kan omtale andre forhold knyttet til revisjon av regnskapet, forutsatt at ordlyden gjenspeiler og ikke motsier forholdene omtalt i punkt 38–39.
- A58. En relevant myndighet kan være et nasjonalt standardsettende organ for revisjon, et regulatorisk organ eller et tilsynsorgan for revisjon. Slike organisasjoner er godt plassert for å sikre nøyaktigheten, fullstendigheten og den løpende tilgjengeligheten av standardisert informasjon. Det vil ikke være hensiktsmessig for revisor å drive et slikt nettsted. Det følgende er et eksempel på hvordan en slik henvisning til et nettsted kan gis i revisjonsberetningen:

Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskapet

Vårt mål er å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, og å avgi en revisjonsberetning som inneholder vår konklusjon. Betryggende sikkerhet er et høyt sikkerhetsnivå, men ingen garanti for at en revisjon utført i samsvar med ISA-ene alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon når det eksisterer. Feilinformasjon kan skyldes misligheter eller feil og er å anse som vesentlig dersom den, enkeltvis eller samlet, med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukere på grunnlag av dette regnskapet.

En videre beskrivelse av våre oppgaver og plikter ved revisjon av regnskapet finnes på nettstedet til [*organisasjon*] på: [*nettadresse*]. Denne beskrivelsen er en del av vår revisjonsberetning.

Andre rapporteringsoppgaver (Jf. punkt 42-44)

- A59. I enkelte jurisdiksjoner kan revisor også være pliktig til å uttale seg om andre forhold som kommer i tillegg til revisors oppgaver og plikter i henhold til ISA-ene. Revisor kan for eksempel bli bedt om å uttale seg om visse forhold dersom revisor blir oppmerksom på dem under revisjonen av regnskapet. Alternativt kan revisor bli bedt om å utføre og uttale seg om ytterligere spesifiserte handlinger, eller å gi uttrykk for sin mening om spesifikke forhold, for eksempel egnetheten av regnskapsbøker og regnskapsmateriale, intern kontroll over finansiell rapportering eller annen informasjon. Revisjonsstandarder i den aktuelle jurisdiksjonen gir ofte veiledning om revisors oppgaver og plikter knyttet til spesifikke ytterligere rapporteringsoppgaver i den aktuelle jurisdiksjonen.
- A60. I noen tilfeller kan relevant lov eller forskrift kreve eller tillate at revisor uttaler seg om disse andre oppgavene som en del av revisjonsberetningen til regnskapet. I andre tilfeller kan revisor være pålagt eller tillatt å uttale seg om dem i en egen beretning.
- A61. Punkt 42–44 i denne ISA-en tillater en kombinert presentasjon av andre rapporteringsoppgaver og revisors oppgaver og plikter i henhold til ISA-ene bare når de omtaler de samme emnene, og ordlyden i revisjonsberetningen tydelig skiller mellom de andre rapporteringsoppgavene og revisors oppgaver og plikter i henhold til ISA-ene. Et slikt tydelig skille kan gjøre det nødvendig å henvise i revisjonsberetningen til kilden til de andre rapporteringsoppgavene og angi at disse oppgavene kommer i tillegg til dem som kreves i henhold til ISA-ene. Hvis ikke kreves det at andre rapporteringsoppgaver omtales i en eget del av revisjonsberetningen under overskriften «Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav», eller slik revisor finner det hensiktsmessig ut fra innholdet. I så fall krever punkt 44 at revisor beskriver revisors oppgaver og plikter i henhold til ISA-ene under overskriften «Uttalelse om revisjonen av regnskapet».

Navn på oppdragsansvarlig revisor (Jf. punkt 45)

- A62. Målet for revisjonsfirmaet etter ISQM 138 er å utforme og etablere et system for kvalitetsstyring som med rimelig sikkerhet vil gi revisjonsfirmaet:
- At revisjonsfirmaet og dets personell oppfyller sitt ansvar i samsvar med faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav, og utfører oppdraget i samsvar med slike standarder og krav; og
 - Uttalelser utstedt av revisjonsfirmaet eller oppdragsansvarlig revisor er passende under omstendighetene.
- Til tross for målet i ISQM 1 er angivelse av navnet på oppdragsansvarlig revisor i revisjonsberetningen ment å bidra til økt transparens for brukerne av revisjonsberetningen til en børsnotert enhets regnskap.
- A63. Lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarder kan kreve at revisjonsberetningen inneholder navnet på oppdragsansvarlig revisor for andre oppdrag enn revisjon av børsnoterte enheters. Revisor kan også være pålagt i lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarder, eller kan velge, å ta med ytterligere informasjon i revisjonsberetningen ut over navnet for ytterligere å identifisere den oppdragsansvarlig revisoren, for eksempel revisorens lisensnummer som er relevant for jurisdiksjonen hvor revisor praktiserer.
- A64. Under sjeldne omstendigheter kan revisor identifisere informasjon eller oppleve noe som indikerer sannsynligheten for en personlig sikkerhetstrussel som, dersom identiteten til oppdragsansvarlig revisor blir offentliggjort, kan føre til fysisk skade på oppdragsansvarlig revisor, andre medlemmer av

³⁸ ISQM 1 *Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester*, punkt 14

oppdragsteamet eller andre nære personer. En slik trussel omfatter imidlertid ikke for eksempel trusler om juridisk ansvar eller lovmessige, regulatoriske eller profesjonelle sanksjoner. Diskusjoner med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om omstendigheter som kan føre til fysisk skade, kan gi ytterligere informasjon om sannsynligheten for eller alvorligheten av en betydelig personlig sikkerhetstrussel. Lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarder kan etablere ytterligere krav som er relevante for å bestemme hvorvidt det kan unnlates å opplyse om navnet på oppdragsansvarlig revisor.

Revisors underskrift (Jf. punkt 46)

A65. Revisors underskrift er enten revisjonsfirmaets navn, revisors personlige navn eller begge, slik det kreves i den aktuelle jurisdiksjonen. I tillegg til revisors underskrift kan det i visse jurisdiksjoner være krav om at revisor må opplyse om sin profesjonelle yrkestittel i revisjonsberetningen, eller det faktum at revisor eller revisjonsfirmaet, avhengig av omstendighetene, er godkjent av relevant lisensieringsmyndighet i den aktuelle jurisdiksjonen.

A66. I noen tilfeller kan lov eller forskrift åpne for bruk av elektroniske signaturer i revisjonsberetningen.

Dato for revisjonsberetningen (Jf. punkt 49)

A67. Datoen for revisjonsberetningen informerer brukeren av revisjonsberetningen om at revisor har vurdert virkningen av hendelser og transaksjoner som revisor er blitt oppmerksom på og som har funnet sted fram til denne dato. Revisors oppgaver og plikter vedrørende hendelser og transaksjoner som finner sted etter dato for revisjonsberetningen, er omtalt i ISA 560.³⁹

A68. Ettersom revisor gir uttrykk for sin mening om regnskapet og regnskapet er ledelsens ansvar, er det ikke mulig for revisor å konkludere med at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis før det er innhentet bevis for at alle regnskapsoppstillingene og tilleggsopplysningene som inngår i regnskapet, er blitt utarbeidet og at ledelsen har påtatt seg ansvaret for dem.

A69. I enkelte jurisdiksjoner er det lov eller forskrift som bestemmer hvilke personer eller organer (for eksempel styret) som er ansvarlige for å avgjøre om alle regnskapsoppstillingene og tilleggsopplysningene som inngår i regnskapet, er blitt utarbeidet, og spesifiserer den nødvendige godkjenningprosessen. I slike tilfeller innhentes det bevis for denne godkjenningen før beretningen om regnskapet dateres. I andre jurisdiksjoner er imidlertid godkjenningprosessen ikke fastsatt i lov eller forskrift. I slike tilfeller vurderes rutineene som enheten følger ved utarbeidelse og slutføring av regnskapet med henblikk på enhetens ledelses- og styringsstruktur, for å identifisere personene eller organene som har myndighet til avgjøre om alle regnskapsoppstillingene som inngår i regnskapet, inkludert tilhørende noter, er blitt utarbeidet. I noen tilfeller identifiserer lov eller forskrift på hvilket punkt i regnskapets rapporteringsprosess revisjonen forventes å være fullført.

A70. I enkelte jurisdiksjoner må den endelige godkjenningen av regnskapet finne sted før regnskapet kan offentliggjøres. I disse jurisdiksjonene er den endelige godkjenningen fra aksjonærene ikke nødvendig for at revisor kan konkludere med at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Datoen for godkjenning av regnskapet er i henhold til ISA-ene den tidligste dato hvor de med godkjennende myndighet kan fastslå at alle regnskapsoppstillingene og tilleggsopplysningene som inngår i regnskapet, er blitt utarbeidet, og hvor de med godkjennende myndighet bekrefter at de påtar seg ansvaret for det aktuelle regnskapet.

³⁹ ISA 560 *Hendelser etter balansedagen* punkt 10–17.

Revisjonsberetning fastsatt i lov eller forskrift (Jf. punkt 49)

- A71. ISA 200 forklarer at revisor kan være pålagt å etterleve lovmessige eller regulatoriske krav i tillegg til ISA-ene.⁴⁰ Når forskjellene mellom de lovmessige eller regulatoriske kravene og ISA-ene kun gjelder utformingen eller ordlyden i revisjonsberetningen, fastsetter kravene i punkt 49(a)–(n) minimumsinholdet som skal tas med i revisjonsberetningen for å kunne henvise til de internasjonale revisjonsstandardene. Under slike omstendigheter er det ikke nødvendig å følge de kravene i punkt 21–48 som ikke er inkludert i punkt 49(a)–(n), herunder for eksempel den pålagte rekkefølgen av konklusjonsdelen og «Grunnlag for konklusjonen».
- A72. Når spesifikke krav i en bestemt jurisdiksjon ikke er i strid med ISA-ene, vil utformingen og ordlyden som kreves i punkt 21–48 i denne ISA-en, gjøre det lettere for brukerne av revisjonsberetningen å gjenkjenne revisjonsberetningen som en beretning om en revisjon som er utført i samsvar med ISA-ene.

Informasjon som kreves av ISA 701 (Jf. punkt 49(h))

- A73. Lov eller forskrift kan kreve at revisor tar med ytterligere informasjon om revisjonen som er utført, som kan omfatte informasjon som er konsistent med målene i ISA 701, eller kan fastsette typen og omfanget av kommunikasjon om slike forhold.
- A74. ISA-ene overstyrer ikke lov- eller forskriftsbestemmelser som regulerer revisjon av et regnskap. Når lov- eller forskriftsbestemmelser må følges i situasjoner hvor ISA 701 gjelder, kan det bare henvises til ISA-ene i revisjonsberetningen dersom informasjonen som kreves i punkt 49(h) i denne ISA-en, ikke er inkonsistent med rapporteringskravene i ISA 701. Under slike omstendigheter kan revisor være nødt til å tilpasse visse aspekter av kommunikasjonen av sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen som kreves av ISA 701, for eksempel ved å:
- Modifisere overskriften «Sentrale forhold ved revisjonen» dersom lov eller forskrift fastsetter bruk av en bestemt overskrift;
 - Forklare hvorfor informasjonen som kreves av lov eller forskrift, er tatt med i revisjonsberetningen, for eksempel ved å henvise til den relevante loven eller forskriften og beskrive hvordan denne informasjonen forholder seg til de sentrale forhold ved revisjonen;
 - Når lov eller forskrift fastsetter typen og omfanget av beskrivelsen, supplere den foreskrevne informasjonen for å oppnå en overordnet beskrivelse av hvert sentralt revisjonsforhold som er konsistent med kravet i punkt 13 i ISA 701.
- A75. ISA 210 omhandler omstendigheter hvor lov eller forskrift i den relevante jurisdiksjonen bestemmer revisjonsberetningens utforming eller ordlyd på en måte som i vesentlig grad avviker fra kravene i ISA-ene, som særskilt omfatter revisors konklusjon. I slike tilfeller krever ISA 210 at revisor vurderer:
- (a) hvorvidt brukerne kan misforstå sikkerheten som er oppnådd gjennom revisjonen av regnskapet og, i så fall,
 - (b) hvorvidt en ytterligere forklaring i revisjonsberetningen kan redusere mulige misforståelser.
- Dersom revisor konkluderer med at en ytterligere forklaring i revisjonsberetningen ikke kan redusere mulige misforståelser, krever ISA 210 at revisor ikke påtar seg revisjonsoppdraget med mindre lov eller forskrift pålegger revisor å gjøre det. I samsvar med ISA 210 vil en revisjon utført i samsvar med

⁴⁰ ISA 200, punkt A55

slik lov eller forskrift ikke etterleve ISA-ene. Følgelig vil ikke revisor i revisjonsberetningen henvise til at revisjonen er blitt gjennomført i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene.⁴¹

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

A76. Revisorer i offentlig sektor kan også gjennom lov eller forskrift gis mulighet til å rapportere offentlig om visse forhold, enten i revisjonsberetningen eller i en supplerende beretning, som kan omfatte informasjon som er konsistent med målene i ISA 701. I slike tilfeller kan revisor være nødt til å tilpasse visse aspekter ved kommunikasjonen av sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen som kreves etter ISA 701, eller henvise i revisjonsberetningen til en beskrivelse av forholdet i den supplerende beretningen.

Revisjonsberetning ved revisjon utført i samsvar med både revisjonsstandarder i en bestemt jurisdiksjon og de internasjonale revisjonsstandardene (Jf. punkt 50)

A77. Revisor kan i revisjonsberetningen henvise til at revisjonen er blitt utført i samsvar med både de internasjonale revisjonsstandardene og de nasjonale revisjonsstandardene når revisor i tillegg til å etterleve de relevante nasjonale revisjonsstandardene, etterlever hver enkelt ISA som er relevant for revisjonen.⁴²

A78. Henvisning til både de internasjonale revisjonsstandardene og de nasjonale revisjonsstandardene er ikke riktig dersom det foreligger en konflikt mellom kravene i ISA-ene og kravene i de nasjonale revisjonsstandardene som ville ha resultert i at revisor konkluderte annerledes eller ikke tilføyde et presiseringsavsnitt eller et avsnitt om «andre forhold» som under de aktuelle omstendighetene kreves av ISA-ene. I et slikt tilfelle viser revisjonsberetningen kun til de revisjonsstandardene (enten de internasjonale revisjonsstandardene eller de nasjonale revisjonsstandardene) som revisjonsberetningen er utarbeidet i samsvar med.

Supplerende informasjon presentert sammen med regnskapet (Jf. punkt 52-53)

A79. I enkelte tilfeller kan det være bestemt ved lov, forskrift eller standarder at enheten sammen med regnskapet skal presentere supplerende informasjon som ikke er bestemt av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, eller enheten kan frivillig velge å gjøre det. Supplerende informasjon kan for eksempel bli presentert for å lette en brukers forståelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering eller for ytterligere å forklare spesifikke regnskapsposter. Slik informasjon presenteres vanligvis i supplerende oppstillinger eller som tilleggsnoter.

A80. Punkt 52 i denne ISA-en forklarer at revisors konklusjon dekker supplerende informasjon som er en integrert del av regnskapet som følge av opplysningenes art eller måten de er presentert på. Denne vurderingen er gjenstand for profesjonelt skjønn. For eksempel:

- Når notene i regnskapet inneholder en redegjørelse eller avstemming av i hvilken grad regnskapet etterlever et annet rammeverk for finansiell rapportering, kan revisor anse dette som supplerende informasjon som ikke kan holdes tydelig atskilt fra regnskapet. Revisors konklusjon vil også dekke noter eller supplerende oppstillinger som det kryssrefereres til i regnskapet.

⁴¹ ISA 210, punkt 21

⁴² ISA 200, punkt A56

- Når et ekstra resultatregnskap som opplyser om spesifikke kostnadsposter tas med som en separat oppstilling og utgjør et vedlegg til regnskapet, kan revisor vurdere dette som supplerende informasjon som kan holdes tydelig atskilt fra regnskapet.
- A81. Det er ikke nødvendig at det i revisjonsberetningen henvises spesifikt til supplerende informasjon som omfattes av revisors konklusjon, når henvisningen til notene i revisjonsberetningens beskrivelse av elementene som regnskapet består av, er tilstrekkelig.
- A82. Det forekommer at lov eller forskrift ikke krever at supplerende informasjon skal revideres, og ledelsen kan velge å be revisor om at supplerende informasjon ikke skal inngå i omfanget av revisjonen av regnskapet. ALTERNATIV: Når lov eller forskrift ikke krever at supplerende informasjon skal revideres, kan ledelsen velge å be revisor om ikke å inkludere supplerende informasjon i revisjonen av regnskapet.
- A83. Ved evaluering av hvorvidt urevidert supplerende informasjon er presentert på en måte som kan oppfattes som om den dekkes av revisors konklusjon, vurderer revisor for eksempel hvor informasjonen er presentert i forhold til regnskapet og eventuelt revidert supplerende informasjon, og hvorvidt den er tydelig merket som «urevidert».
- A84. Ledelsen kan endre presentasjonen av urevidert supplerende informasjon som kan oppfattes som å være dekket av revisors konklusjon, ved for eksempel å:
- Fjerne eventuelle kryssreferanser i regnskapet til ureviderte supplerende oppstillinger eller ureviderte noter slik at skillet mellom revidert og urevidert informasjon blir tilstrekkelig tydelig.
 - Plassere den ureviderte supplerende informasjonen atskilt fra regnskapet eller, dersom dette ikke lar seg gjøre ut fra omstendighetene, som et minimum plassere de ureviderte noteopplysningene samlet etter de pålagte notene til regnskapet og tydelig merke dem som ureviderte. Ureviderte noter som er plassert blant de reviderte notene, kan feilaktig oppfattes som om de er revidert.
- A85. Det faktum at supplerende informasjon er urevidert, fritar ikke revisor for ansvaret beskrevet i (forslag til) ISA 720 (Revidert).⁴³

⁴³ [Forlag til] ISA 720 (Revidert) *Revisors oppgaver og plikter vedrørende annen informasjon*

Vedlegg

(Jf. punkt A14).

Eksempler på uavhengig revisors beretning til et regnskap

- Eksempel 1: Revisjonsberetning til en børsnotert enhets regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde
- Eksempel 2: Revisjonsberetning til en børsnotert enhets konsoliderte regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde
- Eksempel 3: Revisjonsberetning til en ikke-børsnotert enhets regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde (hvor det henvises til materiale som finnes på nettstedet til en relevant myndighet)
- Eksempel 4: Revisjonsberetning til en ikke-børsnotert enhets regnskap utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk med generelt formål

Eksempel 1 – Revisjonsberetning til en børsnotert enhets regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde

Dette eksempelet på revisjonsberetning er basert på følgende omstendigheter:

- Revisjon av et fullstendig regnskap for en børsnotert enhet som benytter et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde. Det er ikke konsernrevisjon (det vil si at ISA 600 (revidert) ikke gjelder).
- Regnskapet er utarbeidet av enhetens ledelse i samsvar med IFRS (et rammeverk med generelt formål).
- Vilåårene for revisjonsoppdraget gjenspeiler beskrivelsen av ledelsens ansvar for regnskapet i ISA 210.
- Revisor har konkludert med at en umodifisert (det vil si «ren») konklusjon er riktig på grunnlag av innhentet revisjonsbevis.
- De relevante etiske kravene som gjelder for revisjonen, omfatter International Ethics Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (inkludert internasjonale uavhengighetsstandarter) (IESBA Code) og de etiske kravene som gjelder for revisjon i jurisdiksjonen, og revisor henviser til begge. IESBA Code og de etiske kravene knyttet til revisjonen i jurisdiksjonen inkluderer uavhengighetskrav som er gjeldende for revisjoner av finansregnskap for foretak av allmenn interesse. De krever også at revisoren offentliggjør at uavhengighetskravene som er aktuelle for revisjoner av finansregnskap for offentlige interesseenheter ble anvendt.
- På grunnlag av innhentet revisjonsbevis har revisor konkludert med at det ikke foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift i samsvar med ISA 570 (Revidert).
- Sentrale forhold ved revisjonen er blitt kommunisert i samsvar med ISA 701.
- De som har ansvar for å føre tilsyn med regnskapet, er ikke de samme som de som er ansvarlige for å utarbeide regnskapet.
- I tillegg til revisjonen av regnskapet har revisor andre rapporteringsoppgaver bestemt i lokal lov.

UAVHENGIG REVISORS BERETNING

Til aksjeeierne i ABC AS [eller annen relevant adressat]

Beretning om revisjonen av regnskapet¹**Konklusjon**

Vi har revidert ABC AS' (Selskapets) regnskap som består av balanseoppstilling per 31. desember 20X1, oppstilling over totalresultatet, oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling for det avsluttede regnskapsåret og noter til regnskapet, herunder et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper.

Etter vår mening gir det medfølgende regnskapet i det alt vesentlige en dekkende fremstilling (eller «*et rettviseende bilde*») av Selskapets finansielle stilling per 31. desember 20X1, og av dets resultater og kontantstrømmer for det avsluttede regnskapsåret i samsvar med International Financial Reporting Standards (IFRS).

¹ Undertittelen «Beretning om revisjonen av regnskapet» er nødvendig når den andre undertittelen «Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav» ikke er relevant.

Grunnlag for konklusjonen

Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene). Våre oppgaver og plikter i henhold til disse standardene er ytterligere beskrevet under «*Revisors oppgaver og plikter ved revisjonen av regnskapet*». Vi er uavhengige av Selskapet i samsvar med International Ethics Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (inkludert uavhengighetsstandarder) (IESBA Code), som er aktuelle for revisjoner av finansregnskap for foretak av allmenn interesse, og med de etiske kravene som er relevante for revisjoner av regnskap for foretak av allmenn interesse i [jurisdiksjon]. Vi har også overholdt våre øvrige etiske forpliktelser i samsvar med disse kravene og IESBAs etikkregler. Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Sentrale forhold ved revisjonen

Sentrale forhold ved revisjonen er de forhold vi mener var av størst betydning ved revisjonen av årsregnskapet for den aktuelle perioden. Disse forholdene ble håndtert ved revisjonens utførelse og da vi dannet oss vår mening om årsregnskapet som helhet. Vi konkluderer ikke særskilt på disse forholdene.

[Beskrivelse av hvert sentralt forhold ved revisjonen i samsvar med ISA 701.]

«Øvrig informasjon» [eller en annen egnet tittel, for eksempel «Øvrig informasjon enn regnskapet og revisjonsberetningen»]

[Rapportering i samsvar med i samsvar med kravene i ISA 720 (revidert) – Se illustrasjon 1 in vedlegg 2 av ISA 720 (revidert).]

Ledelsens og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, sitt ansvar for regnskapet²

Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet og for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med IFRS,³ og for slik intern kontroll som den finner nødvendig for å kunne utarbeide et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil.

Ved utarbeidelsen av regnskapet er ledelsen ansvarlig for å ta standpunkt til selskapets evne til fortsatt drift, og opplyse om forhold av betydning for fortsatt drift. Forutsetningen om fortsatt drift skal legges til grunn med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvikle selskapet eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette.

De som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er ansvarlig for å føre tilsyn med selskapets finansielle rapporteringsprosess.

Revisors oppgaver og plikter ved revisjonen av regnskapet

Vårt mål er å oppnå betryggende sikkerhet for hvorvidt regnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil, og å avgi en revisjonsberetning som inneholder vår konklusjon. Betryggende sikkerhet er et høyt sikkerhetsnivå, men det er ingen garanti for

² I alle disse eksemplene på revisjonsberetninger kan begrepene «ledelsen» og «de som har overordnet ansvar for styring og kontroll» måtte erstattes av andre begreper som passer med det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

³ Når ledelsens ansvar er å utarbeide et regnskap som gir et rettviseende bilde, kan dette formuleres slik: «Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet som gir et rettviseende bilde i samsvar med IFRS, og for slik ...»

at en revisjon utført i samsvar med ISA-ene, alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon som eksisterer. Feilinformasjon kan oppstå som følge av misligheter eller utilsiktede feil. Feilinformasjon blir vurdert som vesentlig dersom den enkeltvis eller samlet med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som brukerne foretar basert på regnskapet.

Punkt 40(b) i denne ISA-en forklarer at det skyggelagte feltet nedenfor kan gis i et vedlegg til revisjonsberetningen. Punkt 40(c) forklarer at når lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarter uttrykkelig tillater det, kan det henvises til en relevant autoritets hjemmeside som inneholder beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter, i stedet for å ta dette materialet med i revisjonsberetningen, forutsatt at beskrivelsen på hjemmesiden omhandler, og ikke er inkonsistent med, beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter nedenfor.

Som del av en revisjon i samsvar med ISA-ene, utøver vi profesjonelt skjønn og opprettholder profesjonell skepsis under hele revisjonen. I tillegg:

- identifiserer og vurderer vi risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten det skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Vi utformer og gjennomfører revisjonshandlinger for å håndtere slike risikoer, og innhenter revisjonsbevis som er tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon. Risikoen for at vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter ikke blir avdekket, er høyere enn for feilinformasjon som skyldes utilsiktede feil siden misligheter kan innebære samarbeid, forfalskning, bevisste utelatelser, uriktige fremstillinger eller overstyring av intern kontroll.
- opparbeider vi oss en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen, for å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av selskapets interne kontroll.⁴
- evaluerer vi om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige og om regnskapsestimatene og tilhørende noteopplysninger utarbeidet av ledelsen er rimelige.
- konkluderer vi på hensiktsmessigheten av ledelsens bruk av fortsatt drift- forutsetningen ved avleggelsen av regnskapet, basert på innhentede revisjonsbevis, og hvorvidt det foreligger noen vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om selskapets evne til fortsatt drift. Dersom vi konkluderer med at det eksisterer vesentlig usikkerhet, kreves det at vi i revisjonsberetningen henleder oppmerksomheten på tilleggsopplysningene i regnskapet, eller, dersom disse tilleggsopplysningene ikke er tilstrekkelige, at vi modifiserer vår konklusjon. Våre konklusjoner er basert på det revisjonsbevis innhentet inntil datoen for revisjonsberetningen. Etterfølgende hendelser eller forhold kan imidlertid medføre at selskapet ikke fortsetter driften.
- evaluerer vi den samlede presentasjonen, strukturen og innholdet i årsregnskapet, inkludert tilleggsopplysningene, og hvorvidt årsregnskapet gir uttrykk for de underliggende transaksjonene og hendelsene på en måte som gir et rettviseende bilde.

Vi kommuniserer med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, blant annet om det planlagte omfanget og til hvilken tid revisjonsarbeidet skal utføres. Vi utveksler også informasjon om forhold av betydning som vi har avdekket i løpet av revisjonen, herunder eventuelle svakheter av betydning i den interne kontrollen.

Vi gir dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll en uttalelse, om at vi har overholdt relevante etiske krav knyttet til uavhengighet, og om at vi har kommunisert og vil kommunisere med dem om alle relasjoner og andre forhold som med rimelighet kan tenkes å kunne påvirke vår uavhengighet, og der det er relevant, om handlinger tatt for å eliminere trusler eller anvendte forholdsregler.

Av de sakene vi har kommunisert om med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, tar vi standpunkt til hvilke som var av størst betydning ved revisjonen av regnskapet for den aktuelle perioden,

⁴ I tilfeller der revisor også er ansvarlig for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av intern kontroll i forbindelse med revisjonen av regnskapet, vil denne setningen bli modifisert ut fra omstendighetene.

og som derfor er de sentrale forhold ved revisjonen. Vi beskriver disse sakene i revisjonsberetningen med mindre lov eller forskrift hindrer offentliggjøring av saken, eller dersom vi, i ekstremt sjeldne tilfeller, beslutter at et forhold ikke skal omtales i beretningen siden de negative konsekvensene av en slik offentliggjøring med rimelighet må forventes å oppveie offentlighetens interesse av at saken blir omtalt.

Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav

[Formen på og innholdet i denne delen av revisjonsberetningen vil variere avhengig av hvilke andre rapporteringsoppgaver revisor har i henhold til lokal lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarter. Forholdene fastsatt i annen lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarter (kalt «øvrige rapporteringsoppgaver») skal omtales i denne delen med mindre de øvrige rapporteringsoppgavene omhandler de samme emnene som de som er presentert under rapporteringsoppgavene som kreves av ISA-ene som del av avsnittet om «Beretning om revisjonen av regnskapet». Rapporteringen av øvrige rapporteringsoppgaver som omhandler de samme emnene som de som kreves av ISA-ene, kan kombineres (det vil si tas med i «Beretning om revisjonen av regnskapet» under de relevante undertitlene), forutsatt at ordlyden i revisjonsberetningen klart skiller de øvrige rapporteringsoppgavene fra rapporteringsoppgavene som kreves av ISA-ene, når det er en slik forskjell.]

Oppdragsansvarlig revisor for revisjonen som har resultert i denne uavhengig revisors beretning, er [navn].

[Underskrevet med revisjonsfirmaets navn, revisors personlige navn, eller begge, slik det kreves i den aktuelle jurisdiksjonen]

[Revisors adresse]

[Dato]

Eksempel 2 – Revisjonsberetning til et konsolidert regnskap til en børsnotert enhet som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde

Dette eksempelet på revisjonsberetning forutsetter følgende omstendigheter:

- Revisjon av et fullstendig konsolidert regnskap for en børsnotert enhet som bruker et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde. Revisjonen er en konsernrevisjon for en enhet med datterselskaper (det vil si at ISA 600 (revidert) gjelder).
- Det konsoliderte regnskapet er utarbeidet av enhetens ledelse i samsvar med IFRS (et rammeverk med generelt formål).
- Vilkårene for revisjonsoppdraget gjenspeiler beskrivelsen av ledelsens ansvar for det konsoliderte regnskapet i ISA 210.
- Revisor har konkludert at en umodifisert (det vil si «ren») konklusjon er riktig på grunnlag av innhentet revisjonsbevis.
- Relevante etiske krav som gjelder for revisjonen, er de som gjelder i jurisdiksjonen. De etiske kravene knyttet til revisjonen i jurisdiksjonen inkluderer uavhengighetskrav som er gjeldende for revisjoner av finansregnskap for foretak av allmenn interesse. De krever også at revisoren offentliggjør at uavhengighetskravene som er aktuelle for revisjoner av finansregnskap for foretak av allmenn interesse ble anvendt. På grunnlag av innhentet revisjonsbevis har revisor konkludert at det ikke foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift i samsvar med ISA 570 (Revidert).
- Sentrale forhold ved revisjonen er blitt kommunisert i samsvar med ISA 701.
- De som er ansvarlige for å føre tilsyn med det konsoliderte regnskapet er ikke de samme som de som er ansvarlige for å utarbeide det konsoliderte regnskapet.
- I tillegg til revisjonen av det konsoliderte regnskapet har revisor andre rapporteringsoppgaver bestemt i lokal lov.

UAVHENGIG REVISORS BERETNING

Til aksjonærene i ABC AS [eller annen relevant adressat]

Uttalelse om revisjonen av det konsoliderte regnskapet⁵**Konklusjon**

Vi har revidert det konsoliderte regnskapet til ABC AS (selskapet) og dets datterselskaper (konsernet), som består av konsolidert oppstilling av finansiell stilling per 31. desember 20X1, konsolidert oppstilling av totalresultat, konsolidert oppstilling over endringer i egenkapital og konsolidert kontantstrømoppstilling for det avsluttede regnskapsåret, og noter til det konsoliderte regnskapet, herunder et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper.

Etter vår mening gir det medfølgende konsoliderte regnskapet i det alt vesentlige en dekkende fremstilling (eller «*et rettviseende bilde*») av den konsoliderte finansielle stillingen til konsernet per 31. desember 20X1, og av dets konsoliderte resultater og kontantstrømmer for det avsluttede regnskapsåret i samsvar med International Financial Reporting Standards (IFRS).

⁵ Undertittelen «Uttalelse om revisjonen av det konsoliderte regnskapet» er unødvendig når den andre undertittelen «Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav» ikke anvendes.

Grunnlag for konklusjonen

Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene). Våre oppgaver og plikter i henhold til disse standardene er ytterligere beskrevet nedenfor under *Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av konsoliderte regnskap*. Vi er uavhengige av Selskapet i samsvar med etiske krav som er relevante for revisjoner av finansregnskap for foretak av allmenn interesse i [jurisdiksjon], og vi har overholdt våre øvrige etiske forpliktelser i samsvar med IESBAs etikkregler. Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Sentrale forhold ved revisjonen

Sentrale forhold ved revisjonen er de forhold vi mener var av størst betydning ved revisjonen av årsregnskapet for 20X1. Disse forholdene ble håndtert ved revisjonens utførelse og da vi dannet oss vår mening om årsregnskapet som helhet. Vi konkluderer ikke særskilt på disse forholdene.

[Beskrivelse av hvert sentralt revisjonsforhold i samsvar med ISA 701.]

«Øvrig informasjon» [eller en annen egnet tittel, for eksempel «Øvrig informasjon enn regnskapet og revisjonsberetningen»]

[Rapportering i samsvar med kravene i ISA 720 (revidert) – Se illustrasjon 1 in vedlegg 2 av ISA 720 (revidert).]

Ledelsens og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, sitt ansvar for regnskapet⁶

Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av det konsoliderte regnskapet og for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med IFRS.⁷ Ledelsen er også ansvarlig for slik intern kontroll som den finner nødvendig for å kunne utarbeide et konsolidert regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil.

Ved utarbeidelsen av det konsoliderte regnskapet må ledelsen ta standpunkt til konsernets evne til fortsatt drift, og opplyse om forhold av betydning for fortsatt drift. Forutsetningen om fortsatt drift skal legges til grunn for konsernregnskapet med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvikle konsernet eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette..

De som har overordnet ansvar for styring og kontroll er ansvarlige for å føre tilsyn med konsernets finansielle rapporteringsprosess.

Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av konsoliderte regnskap

Vårt mål er å oppnå betryggende sikkerhet for at det konsoliderte regnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil, og å avgi en revisjonsberetning som inneholder vår konklusjon. Betryggende sikkerhet er et høyt sikkerhetsnivå, men er ingen garanti for at en revisjon utført i samsvar med ISA-ene alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon som eksisterer. Feilinformasjon kan oppstå som følge av misligheter eller utilsiktede feil. Feilinformasjon blir vurdert som vesentlig dersom den enkeltvis eller samlet med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som brukerne foretar basert på dette konsoliderte regnskapet.

⁶ I alle disse eksemplene på revisjonsberetninger kan begrepene «ledelsen» og «de som har overordnet ansvar for styring og kontroll» måtte erstattes av andre begreper som passer med det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

⁷ Når ledelsens ansvar er å utarbeide et regnskap som gir et rettviseende bilde, kan dette formuleres slik: «Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet og for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med IFRS, og for slik ...»

Punkt 40(b) i denne ISA-en forklarer at opplysningene i det grå feltet nedenfor kan plasseres i et vedlegg til revisjonsberetningen. Punkt 40(c) forklarer at når lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarder uttrykkelig tillater det, kan revisor henvise til nettstedet til en relevant myndighet som inneholder beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter i stedet for å ta med disse opplysningene i revisjonsberetningen, forutsatt at beskrivelsen på nettstedet omhandler, og ikke er inkonsistent med, beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter nedenfor.

Som del av en revisjon utført i samsvar med ISA-ene utøver vi profesjonelt skjønn og opprettholder profesjonell skepsis under hele revisjonen. I tillegg:

- identifiserer og vurderer vi risikoen for at det konsoliderte regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes enten misligheter eller utilsiktede feil. Vi utformer og gjennomfører revisjonshandlinger for å håndtere slike risikoer, og innhenter revisjonsbevis som er tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon. Risikoen for at vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter ikke blir avdekket, er høyere enn for feilinformasjon som skyldes utilsiktede feil, siden misligheter kan involvere samarbeid, forfalskning, bevisste utelatelser, uriktige fremstillinger eller overstyring av den interne kontrollen.
- opparbeider vi oss en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen for å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessig etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av konsernets interne kontroll.⁸
- evaluerer vi om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige og om regnskapsestimatene og tilhørende noteopplysninger utarbeidet av ledelsen er rimelige.
- konkluderer vi på hensiktsmessigheten av ledelsens bruk av fortsatt drift forutsetningen ved avleggelsen av konsernregnskapet, basert innhentede revisjonsbevis, og hvorvidt det foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om konsernets evne til fortsatt drift. Dersom vi konkluderer med at det eksisterer vesentlig usikkerhet, kreves det at vi i revisjonsberetningen henleder oppmerksomheten på tilleggsopplysningene i det konsoliderte regnskapet eller, dersom disse tilleggsopplysningene ikke er tilstrekkelige, at vi modifiserer vår konklusjon om konsernregnskapet. Våre konklusjoner er basert på revisjonsbevis innhentet frem til datoen for revisjonsberetningen. Etterfølgende hendelser eller forhold kan imidlertid medføre at konsernet ikke fortsetter driften.
- evaluerer vi den samlede presentasjonen, strukturen og innholdet i konsernregnskapet, inkludert tilleggsopplysningene, og hvorvidt det konsoliderte regnskapet gir uttrykk for de underliggende transaksjonene og hendelsene på en måte som gir et rettviseende bilde.
- planlegger og gjennomfører vi konsernrevisjonen for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis knyttet til den finansielle informasjonen til enhetene eller forretningsenhetene i konsernet som grunnlag for vår konklusjon om konsernregnskapet. Vi er ansvarlige for å lede, følge opp og gjennomgå revisjonsarbeidet som er utført for konsernrevisjonens formål. Vi alene er ansvarlige for vår revisjonskonklusjon.

Vi kommuniserer med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om blant annet det planlagte omfanget og til hvilken tid revisjonsarbeidet skal utføres. Vi utveksler også informasjon om forhold av betydning som vi har avdekket i løpet av revisjonen, herunder eventuelle svakheter av betydning i den interne kontrollen.

Vi gir dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll en uttalelse, om at vi har overholdt relevante etiske krav knyttet til uavhengighet, og om at vi har kommunisert og vil kommunisere med dem om alle

⁸ I tilfeller der revisor også er ansvarlig for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av intern kontroll i forbindelse med revisjonen av det konsoliderte regnskapet, vil denne setningen bli modifisert ut fra omstendighetene.

relasjoner og andre forhold som med rimelighet kan tenkes å kunne påvirke vår uavhengighet, og der det er relevant, om handlinger tatt for å eliminere trusler eller anvendte forholdsregler.

Av de sakene vi har kommunisert om med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, tar vi standpunkt til hvilke som var av størst betydning ved revisjonen av det konsoliderte regnskapet for den aktuelle perioden, og som derfor er de sentrale forhold ved revisjonen. Vi beskriver disse sakene i revisjonsberetningen med mindre lov eller forskrift hindrer offentliggjøring av saken, eller dersom vi, i ekstremt sjeldne tilfeller, beslutter at et forhold ikke skal omtales i beretningen siden de negative konsekvensene av en slik offentliggjøring med rimelighet må forventes å oppveie offentlighetens interesse av at saken blir omtalt

Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav

[Formen på og innholdet i denne delen av revisjonsberetningen vil variere avhengig av hvilke andre rapporteringsoppgaver revisor har i henhold til lokal lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarter. Forholdene fastsatt i annen lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarter (kalt «andre rapporteringsoppgaver») skal omtales i denne delen med mindre de andre rapporteringsoppgavene omhandler de samme emnene som de som er presentert under rapporteringsoppgavene pålagt av ISA-ene som del av avsnittet om «uttalelse om revisjonen av det konsoliderte regnskapet». Rapporteringen av andre rapporteringsoppgaver som omhandler de samme emnene som de som er pålagt av ISA-ene kan være kombinert (det vil si inkludert i avsnittet om «uttalelse om revisjonen av det konsoliderte regnskapet» under de relevante undertitlene), forutsatt at ordlyden i revisjonsberetningen tydelig skiller mellom de andre rapporteringsoppgavene og revisors oppgaver og plikter i henhold til ISA-ene når en slik forskjell foreligger.]

Oppdragsansvarlig revisor for revisjonen som har resultert i denne uavhengig revisors beretning er [navn].

[Underskrift i form av navnet på revisjonsfirmaet, revisors personlige navn, eller begge, som påkrevd i den aktuelle jurisdiksjonen]

[Revisors adresse]

[Dato]

Eksempel 3 – Revisjonsberetning til et regnskap til en ikke-børsnotert enhet som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde

Dette eksempelet på revisjonsberetning forutsetter følgende omstendigheter:

- Revisjon av et fullstendig regnskap for en ikke-børsnotert enhet som bruker et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde. Revisjonen er ikke en konsernrevisjon (det vil si at ISA 600 (revidert) ikke gjelder).
- Regnskapet er utarbeidet av enhetens ledelse i samsvar med IFRS (et rammeverk med generelt formål).
- Vilåårene for revisjonsoppdraget gjenspeiler beskrivelsen av ledelsens ansvar for regnskapet i ISA 210.
- Revisor har konkludert at en umodifisert (det vil si «ren») konklusjon er riktig på grunnlag av innhentet revisjonsbevis.
- De relevante etiske kravene som gjelder for revisjonen er de som gjelder i jurisdiksjonen.
- På grunnlag av innhentet revisjonsbevis har revisor konkludert at det ikke foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift i samsvar med ISA 570 (Revidert).
- Revisor er ikke pålagt og har ellers ikke valgt å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i samsvar med ISA 701.
- De som er ansvarlige for å føre tilsyn med regnskapet er ikke de samme som de som er ansvarlige for å utarbeide regnskapet.
- Revisor har ingen andre rapporteringsoppgaver fastsatt i lokal lov.
- Revisor velger å henvise til beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter som finnes på nettstedet til en relevant myndighet.

UAVHENGIG REVISORS BERETNING

Til aksjonårene i ABC AS [eller annen relevant adressat]

Konklusjon

Vi har revidert ABC AS' (Selskapets) regnskap som består av balanseoppstilling per 31. desember 20X1, oppstilling over totalresultatet, oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstråmoppstilling for det avsluttede regnskapsåret og noter til regnskapet, herunder et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper.

Etter vår mening gir det medfølgende regnskapet i det alt vesentlige en dekkende fremstilling (eller «*et rettviseende bilde*») av selskapets finansielle stilling per 31. desember 20X1, og av dets resultater og kontantstråmmen for det avsluttede regnskapsåret i samsvar med International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grunnlag for konklusjonen

Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene). Våre oppgaver og plikter i henhold til disse standardene er beskrevet i *Revisors oppgaver og plikter ved revisjonen av regnskapet*. Vi er uavhengige av selskapet i samsvar med de etiske kravene som er relevante for vår revisjon av regnskapet i [jurisdiksjon], og vi har overholdt våre øvrige etiske forpliktelser i samsvar med disse kravene.

Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Ansaret til ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll for regnskapet⁹

Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet og for at det gir en dekkende fremstilling i samsvar med IFRS.¹⁰ Ledelsen er også ansvarlig for slik intern kontroll som den finner nødvendig for å kunne utarbeide et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil.

Ved utarbeidelsen av årsregnskapet må ledelsen ta standpunkt til selskapets evne til fortsatt drift og opplyse om forhold av betydning for fortsatt drift. Forutsetningen om fortsatt drift skal legges til grunn med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvike konsernet eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette

De som har overordnet ansvar for styring og kontroll er ansvarlige for å føre tilsyn med selskapets finansielle rapporteringsprosess.

Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap

Vårt mål er å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil, og å avgi en revisjonsberetning som inneholder vår konklusjon. Betryggende sikkerhet er et høyt sikkerhetsnivå, men er ingen garanti for at en revisjon utført i samsvar med ISA-ene alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon som eksisterer. Feilinformasjon kan oppstå som følge av misligheter eller utilsiktede feil. Feilinformasjon vil bli vurdert som vesentlige dersom den enkeltvis eller samlet med rimelighet kan forventes å påvirke økonomiske beslutninger som brukerne foretar basert på dette regnskapet.

En videre beskrivelse av revisors oppgaver og plikter i forbindelse med revisjonen av regnskapet finnes på nettstedet til [organisasjon] på: [lenke til nettsted]. Denne beskrivelsen er en del av vår revisjonsberetning.

[Underskrift i form av navnet på revisjonsfirmaet, revisors personlige navn, eller begge, som påkrevd i den aktuelle jurisdiksjonen]

[Revisors adresse]

[Dato]

⁹ Eller et annet begrep som er hensiktsmessig innenfor rammen av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

¹⁰ Når ledelsens ansvar er å utarbeide et regnskap som gir et rettviseende bilde, kan dette formuleres slik: «Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet og for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med IFRS, og for slik ...»

Eksempel 4 – Revisjonsberetning til et regnskap til en ikke-børsnotert enhet som er utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk med generelt formål

Dette eksempelet på revisjonsberetning forutsetter følgende omstendigheter:

- Revisjon av et fullstendig regnskap til en ikke-børsnotert enhet som er bestemt i lov eller forskrift. Revisjonen er ikke en konsernrevisjon (det vil si at ISA 600 (revidert) ikke gjelder).
- Regnskapet er utarbeidet av ledelsen i samsvar med rammeverket for finansiell rapportering (lov XYZ) i jurisdiksjonen X (det vil si et rammeverk for finansiell rapportering, som omfatter lov eller forskrift, utformet for å oppfylle behovet for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets, men som ikke er et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde).
- Villkårene for revisjonsoppdraget gjenspeiler beskrivelsen av ledelsens ansvar for regnskapet i ISA 210.
- Revisor har konkludert at en umodifisert (det vil si «ren») konklusjon er riktig på grunnlag av innhentet revisjonsbevis.
- De relevante etiske kravene som gjelder for revisjonen er de som gjelder i jurisdiksjonen.
- På grunnlag av innhentet revisjonsbevis har revisor konkludert at det ikke foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift i samsvar med ISA 570 (Revidert).
- Revisor er ikke pålagt og har ellers ikke valgt å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i samsvar med ISA 701.
- De som er ansvarlige for å føre tilsyn med regnskapet er ikke de samme som de som er ansvarlige for å utarbeide regnskapet.
- Revisor har ingen andre rapporteringsoppgaver fastsatt i lokal lov.

UAVHENGIG REVISORS BERETNING

[Adressat]

Konklusjon

Vi har revidert regnskapet til ABC AS (selskapet), som består av balanse per 31. desember 20X1, resultatregnskap, oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling for det avsluttede regnskapsåret, og noter til regnskapet, herunder et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper.

Etter vår mening er det medfølgende regnskapet til selskapet i det alt vesentlige utarbeidet i samsvar med lov XYZ i jurisdiksjon X.

Grunnlag for konklusjonen

Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene). Våre oppgaver og plikter i henhold til disse standardene er ytterligere beskrevet under *Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap*. Vi er uavhengige av selskapet i samsvar med de etiske kravene som er relevante for vår revisjon av regnskapet i [jurisdiksjon], og vi har overholdt våre øvrige etiske forpliktelser i samsvar med disse kravene. Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Ansaret til ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll for regnskapet¹¹

Ledelsen er ansvarlig for å utarbeide regnskapet i samsvar med lov XYZ i jurisdiksjon X.¹² Ledelsen er også ansvarlig for slik intern kontroll som den finner nødvendig for å kunne utarbeide et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil.

Ved utarbeidelsen av årsregnskapet må ledelsen ta standpunkt til selskapets evne til fortsatt drift og opplyse om forhold av betydning for fortsatt drift. Forutsetningen om fortsatt drift skal legges til grunn med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvikle konsernet eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette

De som har overordnet ansvar for styring og kontroll er ansvarlige for å føre tilsyn med selskapets finansielle rapporteringsprosess.

Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap

Vårt mål er å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet som helhet sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil, og å avgi en revisjonsberetning som inneholder vår konklusjon. Betryggende sikkerhet er et høyt sikkerhetsnivå, men er ingen garanti for at en revisjon utført i samsvar med ISA-ene alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon som eksisterer. Feilinformasjon kan oppstå som følge av misligheter eller utilsiktede feil. Feilinformasjon blir vurdert vesentlige dersom den enkeltvis eller samlet med rimelighet kan forventes å påvirke økonomiske beslutninger som brukerne foretar basert på regnskapet.

Punkt 40(b) i denne ISA-en forklarer at opplysningene i det grå feltet nedenfor kan plasseres i et vedlegg til revisjonsberetningen. Punkt 40(c) forklarer at når lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarter uttrykkelig tillater det, kan revisor henvise til nettstedet til en relevant myndighet som inneholder beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter i stedet for å ta med disse opplysningene i revisjonsberetningen, forutsatt at beskrivelsen på nettstedet omhandler, og ikke er inkonsistent med, beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter nedenfor.

Som del av en revisjon utført i samsvar med ISA-ene utøver vi profesjonelt skjønn og opprettholder profesjonell skepsis under hele revisjonen. I tillegg:

- identifiserer og vurderer vi risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten det skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Vi utformer og gjennomfører revisjonshandlinger for å håndtere slike risikoer, og innhenter revisjonsbevis som er tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon. Risikoen for at vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter ikke blir avdekket, er høyere enn for feilinformasjon som skyldes utilsiktede feil, siden misligheter kan involvere samarbeid, forfalskning, bevisste utelatelser, uriktige fremstillinger eller overstyring av intern kontroll.
- opparbeider vi oss en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen for å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av selskapets interne kontroll.¹³
- evaluerer vi om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige og om regnskapsestimatene og tilhørende noteopplysninger utarbeidet av ledelsen er rimelige.
- konkluderer vi på hensiktsmessigheten av ledelsens bruk av fortsatt drift forutsetningen og, på grunnlag av innhentede revisjonsbevis, og hvorvidt det foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til

¹¹ Eller et annet begrep som er hensiktsmessig innenfor rammen av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

¹² Når ledelsens ansvar er å utarbeide et regnskap som gir et rettviseende bilde, kan dette formuleres slik: «Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet og for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med IFRS, og for slik ...»

¹³ I tilfeller der revisor også er ansvarlig for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av intern kontroll i forbindelse med revisjonen av regnskapet, vil denne setningen bli modifisert ut fra omstendighetene.

hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om konsernets evne til fortsatt drift. Dersom vi konkluderer med at det eksisterer vesentlig usikkerhet, kreves det at vi revisjonsberetningen henleder oppmerksomheten på tilleggsopplysningene i regnskapet, eller, dersom slike tilleggsopplysninger ikke er tilstrekkelige, at vi modifierer vår konklusjon om regnskapet. Våre konklusjoner er basert på revisjonsbevis som er innhentet inntil revisjonsberetningen. Etterfølgende hendelser eller forhold kan imidlertid medføre at selskapet ikke fortsetter driften.

Vi kommuniserer med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om blant annet det planlagte omfanget og til hvilken tid revisjonsarbeidet skal utføres. Vi utveksler også informasjon om forhold av betydning som vi har avdekket i løpet av revisjonen, herunder eventuelle svakheter av betydning i den interne kontrollen
[Underskrift i form av navnet på revisjonsfirmaet, revisors personlige navn, eller begge, som påkrevd i den aktuelle jurisdiksjonen]

[Revisors adresse]

[Dato]