



Internasjonal revisjonsstandard

ISA for Mindre Komplekse Enheter (MKE)

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Om IAASB

Dette dokumentet er utarbeidet og godkjent av International Auditing and Assurance Standards Board.

IAASBs mål er å ivareta allmennhetens interesser ved å sette standarder av høy kvalitet for revisjon, attestasjonsoppdrag og andre beslektede tjenester, og ved å fremme harmonisering av internasjonale og nasjonale revisjonsstandarder og standarder for attestasjonsoppdrag for derigjennom å høyne kvaliteten og ensartetheten av praksis over hele verden, og styrke allmennhetens tillit til profesjonen som leverer revisjonstjenester og attestasjonsoppdrag globalt.

IAASB utarbeider standarder for revisjonsoppdrag og andre attestasjonsoppdrag, og veiledninger for alle profesjonelle revisorer gjennom et samarbeid for standardsetting som omfatter Public Interest Oversight Board, som fører tilsyn med virksomheten til IAASB, og IAASB Consultative Advisory Group, som sørger for at det tas hensyn til allmennhetens interesser i utarbeidelsen av standardene og veiledningene. Strukturene og prosessene som støtter virksomheten til IAASB, er tilrettelagt av International Federation of Accountants (IFAC).

Se siste side for informasjon om opphavsrett, varemerker og tillatelser.



Revisjon av mindre komplekse enheter – Internasjonal revisjonsstandard (ISA) for mindre komplekse enheter

Forord til ISA for mindre komplekse enheter

- F.1. Denne standarden (dvs. ISA for mindre komplekse enheter (MKE)) er utformet for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, ved revisjon av regnskapet til mindre komplekse enheter i privat og offentlig sektor. Standarden er utarbeidet for å gjenspeile typen og omstendighetene ved revisjon av regnskapet til en mindre kompleks enhet, og sikre konsistent kvalitet i utførelsen av et revisjonsoppdrag. Denne standarden forutsetter at revisjonsforetaket er underlagt ISQM 1¹ eller nasjonale krav som er minst like strenge. Kvalitet i utførelsen av et revisjonsoppdrag oppnås ved å planlegge og utføre oppdraget samt rapportere om det på en måte som er i samsvar med profesjonsstandarter og krav i gjeldende lover og forskrifter. Det å oppnå formålet med denne standarden innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis.
- F.2. Denne standarden gjelder ved revisjon av et fullstendig regnskap med generelt formål til en mindre kompleks enhet, som beskrevet i Del A. Standarden kan også etter omstendighetene ved oppdraget tilpasses til en revisjon av et fullstendig regnskap med spesielt formål, eller en revisjon av en enkeltstående regnskapsoppstilling eller av et spesifikt element, en spesifikk konto eller en spesifikk post i en regnskapsoppstilling, men kun dersom enheten er en mindre kompleks enhet som fastsatt i Del A.
- F.3. Når et revisjonsoppdrag utføres i henhold til denne standarden, gjelder ikke de øvrige internasjonale revisjonsstandardene for oppdraget.
- F.4. Del A omhandler hvordan fastslå hvorvidt bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig. Beslutninger om pålagt eller tillatt bruk av denne standarden, herunder beskrivelser av type enheter som kan revideres i samsvar med denne standarden, ligger hos lovgivende og regulatoriske myndigheter eller relevante lokale organer med standardsettende autoritet.
- F.5. Dersom denne standarden brukes til andre revisjonsoppdrag enn de som er beskrevet i Del A, er det ikke tillatt for revisor å gi uttrykk for overholdelse av ISA for MKE i revisjonsberetningen.
- F.6. Denne standarden overstyrer ikke lokal lov eller forskrift som regulerer revisjon av regnskaper i en bestemt jurisdiksjon. ISA for MKE omhandler ikke de av revisors oppgaver og plikter som fremgår av lov eller forskrift. Slike oppgaver og plikter kan avvike fra dem som følger av i denne standarden, og det er revisors ansvar å sikre overholdelse av alle relevante lovmessige, regulatoriske eller profesjonelle forpliktelser.

Det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering

- F.7. Regnskapet som revideres er enhetens regnskap, og det er utarbeidet av enhetens ledelse under tilsyn av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Lov eller forskrift kan etablere ansvaret til ledelsen, og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll for finansiell rapportering. Denne standarden pålegger ikke ledelsen, eller dem som har overordnet ansvar for

¹ Internasjonal standard for kvalitetsstyring (ISQM) 1 *Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester*

styring og kontroll, noe ansvar, og overstyrer ikke lover eller forskrifter som regulerer deres ansvar. En revisjon i samsvar med denne standarden gjennomføres imidlertid ut fra forutsetningen om at ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, har erkjent visse oppgaver og plikter som er grunnleggende for gjennomføringen av revisjonen. Revisjonen av regnskapet fritar ikke ledelsen, eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for deres ansvar.

Ansvaret til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll for utarbeidelsen av regnskapet

Omfanget av ledelsens ansvar, eller måten det blir beskrevet på, kan variere mellom jurisdiksjoner. Selv om det kan forekomme forskjeller i omfanget av ansvaret eller måten det blir beskrevet på, gjennomføres en revisjon i samsvar med denne standarden ut fra forutsetningen om at ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, har erkjent og forstår at de har ansvaret:

- for utarbeidelsen av regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, herunder, der det er relevant, at regnskapet gir et rettviseende bilde,*
- for slik intern kontroll som ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, og*
- for å gi revisor ubegrenset tilgang til all informasjon de er kjent med, og som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet, ytterligere informasjon som revisor kan be om, og ubegrenset tilgang til personer i enheten som revisor finner det nødvendig å innhente revisjonsbevis fra.*

F.8. Det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering omfatter ofte finansielle rapporteringsstandarter fastsatt av et godkjent eller anerkjent standardsettende organ, eller lovmessige eller regulatoriske krav.

F.9. Kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering avgjør formen på og innholdet i regnskapet. Selv om rammeverket ikke spesifiserer hvordan alle transaksjoner eller hendelser skal redegjøres for eller opplyses om, inneholder rammeverket vanligvis tilstrekkelig generelle prinsipper som kan tjene som et grunnlag for utarbeidelsen og anvendelsen av regnskapspolicyer i tråd med rammeverkets konsepter som ligger til grunn for kravene.

F.10. Noen rammeverk for finansiell rapportering er rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, mens andre er regelbaserte rammeverk. Denne standarden dekker begge rammeverkene. 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:

- eksplisitt eller implisitt erkjenner at det kan være nødvendig at ledelsen gir tilleggsopplysninger ut over de som spesifikt kreves av rammeverket, for at regnskapet skal gi et rettviseende bilde, eller
- eksplisitt erkjenner at det kan være nødvendig for ledelsen å avvike fra et krav i rammeverket for at regnskapet skal gi et rettviseende bilde. 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 (a) eller (b) ovenfor.

Revisjon av et regnskap

- F.11. Formålet med revisjon er å øke de tiltenkte brukernes tillit til regnskapet. Dette oppnås ved at revisor gir uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Som grunnlag for revisors mening krever denne standarden at revisor oppnår betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil.
- F.12. Betryggende sikkerhet er en høy grad av sikkerhet. Den oppnås når revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen (dvs. risikoen for at revisor gir uttrykk for en uriktig mening når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon) til et akseptabelt lavt nivå. Betryggende sikkerhet er imidlertid ikke absolutt sikkerhet, ettersom det er iboende begrensninger i revisjonen som innebærer at de fleste revisjonsbevis som ligger til grunn for revisors konklusjoner og meninger, er mer underbyggende enn absolutte.

En revisjons iboende begrensninger

Revisjonsrisiko er en funksjon av risikoene for vesentlig feilinformasjon og oppdagelsesrisiko. Vurderingen av risikoer for vesentlig feilinformasjon bygger på revisjonshandlinger som er gjennomført for å innhente informasjon som er nødvendig i denne sammenheng, og bevis som er innhentet under revisjonen. Vurderingen av risikoer for vesentlig feilinformasjon er gjenstand for profesjonelt skjønn, og er ikke et forhold som kan måles nøyaktig.

På grunn av en revisjons iboende begrensninger er det en uunngåelig risiko for at vesentlig feilinformasjon i regnskapet ikke blir avdekket selv om revisjonen er hensiktsmessig planlagt og utført i samsvar med denne standarden. Senere avdekking av vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter eller feil, er følgelig ikke i seg selv et tegn på at revisor ikke har utført en revisjon i samsvar med denne standarden. En revisjons iboende begrensninger er imidlertid ikke en begrunnelse for at revisor skal si seg tilfreds med revisjonsbevis som er mindre enn overbevisende.

Formatet på ISA for MKE

F.13. ISA for MKE omfatter:

- (a) Del A, som omhandler hvordan fastslå hvorvidt bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig.
- (b) Del 1, som omhandler de grunnleggende konseptene, de generelle prinsippene og de overordnede kravene som gjelder under hele revisjonen.
- (c) Del 2, som omhandler de generelle kravene for revisjonsbevis og dokumentasjon, så vel som revisjonens overordnede mål.
- (d) Del 3, som omhandler revisors og oppdragsansvarlig revisors forpliktelser og ansvar for kvalitetsstyring ved revisjon av en mindre kompleks enhet.
- (e) Del 4 til 9, som følger prosessen i et revisjonsoppdrag, og som omhandler detaljerte krav for revisjonen. Hver av disse delene inneholder også spesifikke kommunikasjons- og dokumentasjonskrav, dersom relevant.
- (f) Del 10, som omhandler særlige hensyn ved revisjon av et konsernregnskap.
- (g) Vedlegg, som inneholder ordliste med begreper som brukes i denne standarden, påstander, et eksempel på engasjementsbrev og et eksempel på uttalelse fra ledelsen, så vel som annet relevant støttemateriale for implementering av kravene i standarden.

F.14. Innholdet i Del 1–10 omfatter:

- (a) Innledende forklaringer i en separat boks, som omhandler innholdet i og virkeområdet for denne delen (men gir ingen ytterligere forpliktelser for revisor).
- (b) Ett eller flere mål, som knytter kravene i den aktuelle delen til revisjonens overordnede mål.
- (c) Krav som skal oppfylles, bortsett fra når kravet er betinget og betingelsen ikke eksisterer. Krav uttrykkes ved hjelp av «skal».
- (d) Veiledning og utfyllende forklaringer beregnet på å gi ytterligere beskrivelse av et underpunkt eller et spesifikt krav. All veiledning og utfyllende forklaringer vises i kursiv i separate blå bokser. Det finnes to typer veiledning og utfyllende forklaringer: generell innledende veiledning og utfyllende forklaringer som beskriver sammenhengen for punktet som følger, og veiledning og utfyllende forklaringer som er spesifikke for kravet som står rett over.

Visse krav og tilhørende veiledning og utfyllende forklaringer gjelder kun når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor. Slike krav og tilhørende veiledning og utfyllende forklaringer vises i en boks med overskriften «Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor».

F.15. Definisjoner, som beskriver betydningen av visse begreper som brukes i denne standarden, finnes i ordlisten i Vedlegg 1. Definisjonene er ment å bidra til ensartet anvendelse og tolkning av kravene, og er ikke ment å overstyre definisjoner som kan være vedtatt for andre formål, det være seg i lov eller forskrift.

F.16. I denne standarden refererer «mindre kompleks enhet» eller «enhet» også til et konsern (dvs. når revisjonen er en revisjon av et konsernregnskap).

Ikke-autoritativt støttemateriale

F.17. IAASB kan utgi publikasjoner for medarbeidere og annet ikke-autoritativt materiale for å støtte implementeringen av ISA for MKE.

Enheter i offentlig sektor

F.18. Denne standarden er relevant for oppdrag i offentlig sektor når hensynene omtalt i Del A er oppfylt. Oppgavene og pliktene til revisorer i offentlig sektor kan imidlertid være påvirket av revisjonsmandatet, eller av krav til enheter i offentlig sektor i lov, forskrift eller andre autoritative kilder (som offentlige rundskriv, pålegg fra myndigheter eller vedtak fra lovgiver) som kan være av et større omfang enn det som gjelder ved revisjon av regnskaper i samsvar med denne standarden. Disse ytterligere oppgavene og pliktene er ikke omtalt i denne standarden. De kan være behandlet i uttalelsene fra International Organization of Supreme Audit Institutions eller nasjonale standardsettere, eller i retningslinjer utarbeidet av revisjonsorganer i offentlig sektor.

F.19. Det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering som brukes av en enhet i offentlig sektor, er fastsatt av de lovmessige og regulatoriske rammeverkene som er relevante for hver jurisdiksjon eller innenfor hvert geografisk område. Forhold som kan vurderes i forbindelse med enhetens anvendelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, og hvordan det anvendes i kontekst av typen og omstendighetene ved enheten og dens omgivelser, omfatter hvorvidt enheten anvender periodiseringsprinsippet eller kontantprinsippet ved regnskapsførsel i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene for offentlig sektor (IPSAS), eller en hybrid.

- F.20. Eierskap i en enhet i offentlig sektor har ikke nødvendigvis samme relevans som i privat sektor, ettersom beslutninger knyttet til enheten kan tas utenfor enheten som et resultat av politiske prosesser. Derfor har ikke ledelsen nødvendigvis kontroll over alle beslutningene som tas. Forhold som kan være relevante, omfatter forståelse av evnen som enheten har til å ta unilaterale beslutninger, og evnen som andre enheter i offentlig sektor har til å kontrollere eller øve innflytelse på enhetens mandat og strategiske styring.
- F.21. Når det er hensiktsmessig, er ytterligere hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor tatt med i veiledningen og de utfyllende forklaringene.

A. Autoriteten til ISA for revisjon av regnskaper til MKE

Innhold i denne delen

Del A omhandler hvordan fastslå hvorvidt bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig.

ISA for MKE er utarbeidet for å gjøre det mulig å oppnå revisors overordnede mål, gitt typen og omstendighetene ved en mindre kompleks enhet som beskrevet i denne delen. Det er tre kategorier som begrenser bruken av ISA for MKE: spesifikke forbud, kvalitative karakteristiske trekk og kvantitative terskler. Del A beskriver også ansvaret til lovgivende eller regulatoriske myndigheter eller relevante lokale organer med standardsettende autoritet for å støtte riktig bruk av denne standarden. «Mindre kompleks enhet» eller «enhet» refererer også til et konsern (dvs. når revisjonen er en revisjon av et konsernregnskap).²

Kravene i ISA for MKE er utformet for å være tilpasset typen og omstendighetene ved en revisjon av en mindre kompleks enhet (dvs. at de ikke omhandler komplekse forhold eller omstendigheter). Dersom ISA for MKE brukes i revisjon utenfor standardens tiltenkte virkeområde, vil etterlevelsen av kravene i ISA for MKE ikke være tilstrekkelig for at revisor kan innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å underbygge at revisor kan avgi en konklusjon med betryggende sikkerhet.

Supplemental Guidance for the Authority of the Standard (Authority Supplemental Guide) gir ytterligere veiledning for lovgivende eller regulatoriske myndigheter eller relevante lokale organer med standardsettende autoritet ved håndtering av sine respektive ansvar som beskrevet i denne delen. I tillegg gir Authority Supplemental Guide ytterligere beskrivelse av forhold som kan være relevante for revisjonsforetak og revisorer når de bestemmer hvorvidt bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig.

Begrensninger for bruk av ISA for MKE

Begrensninger for bruk av ISA for MKE er delt inn i tre kategorier:

- *spesifikke klasser av enheter der det er forbudt å bruke ISA for MKE (dvs. spesifikke forbud),*
- *kvalitative karakteristiske trekk som beskriver en mindre kompleks enhet, og som, dersom de ikke innehas av en enhet, vanligvis vil utelukke bruken av ISA for MKE for revisjonen av regnskapet til denne enheten, og*
- *kvantitative terskler som skal fastsettes av lovgivende eller regulatoriske myndigheter eller relevante lokale organer med standardsettende autoritet i hver jurisdiksjon.*

Ved bestemmelse av hvorvidt bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig, skal alle de tre kategoriene tas i betraktning.

² Et «konsern» er en rapporteringsenhet som det utarbeides et konsernregnskap for, og «konsernregnskap» er et regnskap som omfatter den finansielle informasjonen til flere enheter eller forretningsområder gjennom en konsolideringsprosess. Begrepet «konsolideringsprosess» slik det brukes i ISA for mindre komplekse enheter, er ikke ment å ha samme betydning som «konsolidering» eller «konsolidert regnskap» som definert eller beskrevet i rammeverk for finansiell rapportering. I stedet viser begrepet «konsolideringsprosess» i videre forstand til prosessen som brukes for å utarbeide konsernregnskap. Ordlisten (**Vedlegg 1**) beskriver betydningen av visse begreper som brukes i ISA for mindre komplekse enheter, herunder betydningen av konsern og konsernregnskap.

Spesifikke forbud

Punkt A.1. omhandler klasser av enheter der det er spesifikt forbudt å bruke denne standarden.

A.1. ISA for MKE skal ikke brukes dersom:

- (a) Lov eller forskrift forbyr bruk av ISA for MKE eller spesifiserer bruk av andre revisjonsstandarder enn ISA for MKE til revisjon av regnskapet i denne jurisdiksjonen.
- (b) Enheten er en børsnotert enhet.
- (c) Enheten faller inn under én av følgende klasser:
 - (i) en enhet som har som en av sine hovedfunksjoner å ta imot innskudd fra offentligheten,
 - (ii) en enhet som har som en av sine hovedfunksjoner å tilby forsikringer til offentligheten, eller
 - (iii) en klasse av enheter der en lovgivende eller regulatorisk myndighet eller et relevant lokalt organ med standardsettende autoritet i jurisdiksjonen har forbudt bruk av ISA for MKE for denne spesifikke klassen av enheter.
- (d) Revisjonen omhandler revisjon av et konsernregnskap (konsernrevisjon) og:
 - (i) en av konsernets individuelle enheter eller forretningsområder oppfyller kriteriene som er beskrevet i punkt A.1.(b) eller A.1.(c), eller
 - (ii) komponentrevisorer er involvert, bortsett fra når komponentrevisorens deltakelse er begrenset til omstendigheter der fysisk tilstedeværelse er nødvendig for en spesifikk revisjonshandling som inngår i konsernrevisjonen (f.eks. tilstedeværelse ved en fysisk varetelling eller en fysisk inspeksjon av eiendeler eller dokumenter).

A.1N. ISA for MKE skal ikke brukes for revisjon av virksomheter som er omfattet av definisjonen av foretak av allmenn interesse i Revisorloven 1-2 6. ledd.

En enkelt juridisk enhet kan være organisert med flere forretningsområder, for eksempel et selskap med virksomhet på flere lokasjoner, som en butikk med flere filialer. Når disse forretningsområdene har karakteristiske trekk som for eksempel separat beliggenhet, separat ledelse, separat hovedbok og den finansielle informasjonen slås sammen ved utarbeidelsen av regnskapet til en slik enkelt juridisk enhet, oppfyller dette regnskapet definisjonen på konsernregnskap fordi det inneholder den finansielle informasjonen til flere enheter eller forretningsområder gjennom en konsolideringsprosess.

I enkelte tilfeller kan en enkelt juridisk enhet konfigurere informasjonssystemet slik at det registrerer finansiell informasjon for mer enn ett produkt eller én tjenestelinje for juridiske eller regulatoriske rapporteringsformål eller andre styringsformål. Under slike omstendigheter er ikke enhetens regnskap et konsernregnskap fordi det ikke er en sammenslåing av den finansielle informasjonen til flere enheter eller forretningsområder gjennom en konsolideringsprosess. Videre vil ikke registrering av separat informasjon (f.eks. i en reskontro) for juridiske eller regulatoriske rapporteringsformål eller andre styringsformål medføre opprettelse av separate enheter eller forretningsområder (f.eks. divisjoner) for formålet til denne ISA for MKE.

Komponentrevisorer

En komponentrevisor er en revisor som utfører revisjonsarbeid knyttet til en komponent³ i forbindelse med konsernrevisjonen. Komponentrevisor er en del av oppdragsteamet for konsernrevisjonen. Komponentrevisorer kan være fra et nettverksforetak, et foretak som ikke er et nettverksforetak, eller konsernrevisors revisjonsforetak (f.eks. et annet kontor i konsernrevisors revisjonsforetak).

Under noen omstendigheter kan konsernrevisor utføre sentralisert testing på transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, eller kan gjennomføre revisjonshandlinger knyttet til en komponent. Under slike omstendigheter er konsernrevisor ikke å betrakte som en komponentrevisor.

Del 3 inneholder krav knyttet til oppdragskvalitet, herunder relevante etiske krav, og til rettledning, oppfølging og gjennomgåelse av arbeidet til medlemmene av oppdragsteamet.

- A.2. Klassene i punkt A.1.(a) (b) og (d) er absolutte forbud og kan ikke modifiseres. Lovgivende eller regulatoriske myndigheter eller relevante lokale organer med standardsettende autoritet kan modifisere hver klasse som er beskrevet i punkt A.1.(c), men en klasse kan ikke fjernes.

A.1.(c) omhandler noen klasser av enheter som kan inneha karakteristiske trekk av allmenn interesse. Enheter med karakteristiske trekk av allmenn interesse kan inneha et faktisk eller oppfattet kompleksitetsnivå, og det er spesifikt forbudt å bruke ISA for MKE til disse. Modifikasjoner kan gjøres ved å legge til en klasse av enheter i listen over forbudte enheter, tillate at spesifikke undergrupper i en klasse kan bruke denne standarden, eller bruke kvantitative terskler for å forby bruk av denne standarden. Lovgivende eller regulatoriske myndigheter eller relevante lokale organer med standardsettende autoritet kan senere fjerne eller endre modifikasjoner de har gjort.

Kvalitative karakteristiske trekk

Kravene i denne ISA for MKE er utformet for å være proporsjonale med typen og omstendighetene ved en revisjon av en mindre kompleks enhet.

ISA for MKE er ikke ment å omhandle:

- Komplekse forhold eller omstendigheter knyttet til typen og omfanget av enhetens forretningsaktiviteter, virksomhet og tilhørende transaksjoner og hendelser som er relevante for utarbeidelsen av regnskapet.*
- Emner, temaer og forhold som gir økt, eller tyder på tilstedeværelse av, kompleksitet, for eksempel de som er knyttet til enhetens eierskap, enhetens eierstyring og selskapsledelse, eller retningslinjer, rutiner eller prosesser etablert av enheten.*

ISA for MKE inneholder heller ingen krav som omhandler:

- Rutiner eller forhold som typisk er relevante for børsnoterte enheter, herunder rapportering på segmentinformasjon eller sentrale forhold ved revisjonen.*
- Tilfeller hvor revisor planlegger å bruke arbeidet til interne revisorer, ettersom dette vanligvis ikke vil være relevant ved revisjon av en mindre kompleks enhet.*
- Tilfeller hvor revisor planlegger å bruke en rapport avgitt av revisor engasjert av en serviceorganisasjon, enten som revisjonsbevis for utformingen og implementeringen av kontroller i serviceorganisasjonen (dvs. en type 1- eller type 2-rapport), eller som*

³ En komponent er en enhet, funksjon, forretningsaktivitet eller et forretningsområde, eller en kombinasjon av disse, som er fastsatt av konsernrevisor med henblikk på planlegging og gjennomføring av revisjonshandlinger i en konsernrevisjon.

revisjonsbevis for at kontroller i serviceorganisasjonen fungerer måleffektivt (dvs. en type 2-rapport), ettersom dette vanligvis ikke vil være relevant ved revisjon av en mindre kompleks enhet.

- A.3. Følgende liste beskriver karakteristiske trekk ved en mindre kompleks enhet. Formålet med listen er å bestemme om bruken av ISA for mindre komplekse enheter er hensiktsmessig.. Listen er ikke uttømmende, og er heller ikke ment å være absolutt (herunder numeriske indikatorer), og det kan være nødvendig å ta i betraktning andre relevante forhold. De kvalitative trekkene alene vil ikke nødvendigvis være tilstrekkelig for å fastslå hvorvidt ISA for MKE er hensiktsmessig eller ikke. Derfor er forholdene beskrevet i listen under ment å bli vurdert både individuelt og i kombinasjon. Når det gjelder konsernrevisjoner, skal disse hensynene gjelde for både konsernet og hver av konsernets individuelle enheter og forretningsområder.

Forretningsaktiviteter, forretningsmodell og bransje	Enhetens forretningsaktiviteter, forretningsmodell, eller bransjen som enheten opererer i, medfører ikke gjennomgripende forretningsrisikoer av betydning. Det er ingen spesifikke lover eller forskrifter som regulerer forretningsaktivitetene, som gir økt kompleksitet (f.eks. tilsynskrav). Enhetens transaksjoner stammer fra få forretningsområder eller inntektsstrømmer.
Organisasjonsstruktur og størrelse	Organisasjonsstrukturen er oversiktlig, med få rapporteringslinjer eller -nivåer og en liten ledergruppe (f.eks. 5 personer eller færre).
Eierstruktur	Enhetens eierstruktur er oversiktlig og det er full transparens om eierskap og kontroll, slik at alle individuelle eiere samt eiere med rett til utbytte er kjent.
Type økonomifunksjon	Enheten har en sentralisert økonomifunksjon, herunder sentraliserte aktiviteter knyttet til finansiell rapportering. Det er få ansatte i stillinger knyttet til finansiell rapportering (f.eks. 5 personer eller færre).
Informasjonsteknologi (IT)	Enhetens IT-miljø, herunder enhetens IT-applikasjoner og IT-prosesser, er oversiktlige. Enheten bruker kommersiell programvare og har ikke mulighet til å gjøre andre programendringer enn å konfigurere programvaren (f.eks. kontoplan, rapporteringsparametere eller -terskler). Konfigurasjonsrettigheter i programvaren er generelt begrenset til én eller to utnevnte personer som har i oppgave å utføre konfigurasjonene. Enhetens omstendigheter gjør at det er behov for få formaliserte generelle IT-kontroller.

Anvendelse av rammeverk for finansiell rapportering og regnskapsestimer	Det er få kontoer eller tilleggsopplysninger i enhetens regnskap som gjør det nødvendig for ledelsen å utøve betydelig skjønn ved anvendelse av kravene i rammeverket for finansiell rapportering. Enhetens regnskap omfatter vanligvis ikke regnskapsestimer som innebærer bruk av komplekse metoder, modeller, forutsetninger eller data.
Ytterligere karakteristiske trekk som er relevante for konsernrevisjoner. Ved konsernrevisjoner skal følgende kvalitative karakteristiske trekk vurderes i tillegg til dem som er oppført ovenfor:	
Konsernstruktur og aktiviteter	Konsernet har få enheter eller forretningsområder (f.eks. 5 eller færre). Enheter eller forretningsområder i konsernet opererer i jurisdiksjoner med lignende karakteristiske trekk, for eksempel lover eller forskrifter og forretningspraksiser.
Tilgang til informasjon eller mennesker	Konsernledelsen vil være i stand til å gi oppdragsteamet tilgang til nødvendig informasjon og ubegrenset tilgang til personer i konsernet som konsernrevisor finner nødvendig.
Konsolideringsprosess	Konsernet har en enkel konsolideringsprosess. For eksempel: • konserninterne transaksjoner eller andre konsolideringsjusteringer er ikke komplekse, • finansiell informasjon for alle enheter eller forretningsområder er utarbeidet i samsvar med lignende regnskapspolicyer som de som er anvendt på konsernregnskapet, og • alle enheter eller forretningsområder har samme regnskapsår som for konsernets finansielle rapportering.

Selv om det anvendes profesjonelt skjønn for å fastslå hvorvidt denne standarden er hensiktsmessig å bruke, er bruken av ISA for MKE ikke hensiktsmessig dersom det er knyttet usikkerhet til hvorvidt en revisjon oppfyller kriteriene som angitt i denne autoritative delen.

Kvantitative terskler

- A.4. Bestemmelse av kvantitative terskler bidrar til en konsistent og hensiktsmessig bruk av ISA for MKE i en jurisdiksjon. Denne delen har som utgangspunkt at lovgivende eller regulatoriske myndigheter, eller relevante lokale organer med standardsettende autoritet, vil fastsette én eller flere kvantitative terskler for bruk av ISA for MKE i deres respektive jurisdiksjoner.

A.4N. I Norge er den kvantitative terskelverdien satt til revisjon av foretak eller konsern som oppfyller definisjonen for små foretak etter regnskapsloven § 1-6.

Veiledning i fastsettelse av kvantitative terskler er ytterligere beskrevet i Authority Supplemental Guide. Kvantitative terskler kan for eksempel fastsettes for alle relevante enheter i jurisdiksjonen generelt, eller det kan fastsettes forskjellige terskler for enheter innenfor spesifikke eller visse bransjer, eller for visse klasser av enheter. I den forbindelse må det tas hensyn til de spesifikke forbudene mot bruk av ISA for MKE og de kvalitative karakteristiske trekkene ved en mindre kompleks enhet, som beskrevet i denne delen, så vel som andre spesifikke omstendigheter eller behov som kan være relevante i jurisdiksjonen. Selv om kompleksitet ikke alltid er direkte knyttet til størrelsen på en enhet eller enhetens aktiviteter, vil kompleksitet ofte øke når sentrale kvantitative mål (f.eks. inntekt, totale eiendeler, antall ansatte osv.) øker.

Ved bestemmelse av kvantitative terskler for bruk av ISA for MKE kan eksisterende definisjoner eller terskler i en jurisdiksjon, som er utarbeidet for andre formål, tas i betraktning, for eksempel:

- Den europeiske kommisjonens definisjon av en «l små foretak».⁴ En små foretak er definert som en bedrift som har mindre enn 50 ansatte og en årlig omsetning eller en samlet årlig balanse som ikke overskrider 10 millioner euro.*
- Definisjonen av «små foretak» til det sør-afrikanske departementet for utvikling av små bedrifter.⁵ Denne definisjonen inkluderer størrelseskategorien «liten», som er en bedrift med 50 eller færre målt i gjennomsnittlig antall årsverk og en samlet årlig omsetning som ikke overskrider en spesifikk terskel avhengig av bedriftens sektor eller undersektor i markedet.*

IAASB har vurdert at disse definisjonene eller tersklene kan være hensiktsmessige eksempler som en jurisdiksjon kan vurdere ved bestemmelse av kvantitative terskler, justert for økonomiske og andre omstendigheter i jurisdiksjonen.

Når revisor bestemmer hvorvidt ISA for MKE er hensiktsmessig å bruke, skal revisor vurdere kvantitative terskler etablert i en jurisdiksjon i tillegg til de spesifikke forbudene i punkt A.1. og de kvalitative karakteristiske trekkene i punkt A.3.

Ansvaret til lovgivende eller regulatoriske myndigheter eller relevante lokale organer

Beslutninger om den pålagte eller tillatte bruken av IAASBs internasjonale standarder (herunder internasjonale revisjonsstandarder (ISA-er) og ISA for MKE) ligger hos lovgivende eller regulatoriske myndigheter eller relevante lokale organer med standardsettende autoritet (for eksempel regulerings- eller tilsynsorganer, jurisdiksjonelle / nasjonale standardsettere for revisjon, profesjonelle revisjonsorganisasjoner eller andre der det er relevant) i de enkelte jurisdiksjonene.

Som del av den lokale innførings- og implementeringsprosessen tas det utgangspunkt i at lovgivende eller regulatoriske myndigheter eller relevante lokale organer med standardsettende autoritet

- kan legge til eller modifisere klassene av enheter i punkt A.1.(c) som beskrevet i punkt A.2, og*

⁴ Denne definisjonen ble hentet fra nettstedet til Den europeiske kommisjonen (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) på tidspunktet for slutføringen av ISA for mindre komplekse enheter (september 2023). Denne autoritative kilden vil ikke bli ytterligere revidert ved senere endringer i denne definisjonen.

⁵ Denne definisjonen ble hentet fra nettstedet til det sør-afrikanske departementet for utvikling av små bedrifter (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) på tidspunktet for slutføringen av ISA for mindre komplekse enheter (september 2023). Denne autoritative kilden vil ikke bli ytterligere revidert ved senere endringer i denne definisjonen.

- *fastsetter kvantitative terskler som beskrevet i punkt A.4.*

I den forbindelse skal de spesifikke forbudene og de kvalitative karakteristiske trekkene tas i betraktning, så vel som andre spesifikke behov som kan være relevante i jurisdiksjonen.

1. Grunnleggende konsepter, generelle prinsipper og overordnede krav

Innhold i denne delen

Del 1 omhandler

- denne standardens ikrafttredelsesdato;
- de relevante etiske kravene og forpliktelsene for kvalitetsstyring på revisjonsforetaksnivå;
- revisors overordnede mål; Hver del i denne standarden inneholder et mål for planlegging og gjennomføring av revisjonen, og knytter sammen kravene i den aktuelle delen og revisors overordnede mål. Målene i hver del hjelper revisor med å forstå de tiltenkte utfallene av handlingene som er beskrevet i den aktuelle delen;
- grunnleggende konsepter, generelle prinsipper og overordnede krav som gjelder for oppdraget, herunder profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis;
- overordnede krav knyttet til misligheter, lov eller forskrift, nærstående parter og kommunikasjon med ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll;
- generelle kommunikasjonskrav som gjelder for alle delene. Det kan finnes ytterligere spesifikke kommunikasjonskrav innenfor hver enkelt del.

Virkeområde for denne delen

Konseptene, prinsippene og de overordnede kravene i denne delen gjelder under hele revisjonsoppdraget.

1.1. Ikrafttredelsesdato

1.1.1. Denne standarden gjelder for revisjon av regnskaper til MKE for perioder som begynner 15. desember 2025 eller senere.

1.2. Relevante etiske krav og kvalitetsstyring på revisjonsforetaksnivå

Relevante etiske krav ved revisjon av et regnskap

1.2.1. Revisor skal etterleve etiske krav som er relevante for revisjonen av regnskap, herunder kravene til uavhengighet.

Relevante etiske krav omfatter vanligvis bestemmelsene i International Ethics Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (IESBA Code) knyttet til revisjon av regnskap, sammen med nasjonale krav som er mer restriktive.

IESBA Code fastsetter de grunnleggende prinsippene for etikk, som er:

- integritet,
- objektivitet,
- profesjonell kompetanse og tilbørlig aktsomhet,
- konfidensialitet, og

- profesjonell atferd.

De grunnleggende prinsippene for etikk etablerer den atferdsstandarden som forventes av en profesjonell revisor. IESBA Code gir et prinsippbasert rammeverk som fastsetter metoden som praktiserende revisor er pålagt å benytte for å identifisere, evaluere og håndtere trusler mot etterlevelse av de grunnleggende prinsippene.

Kvalitetsstyring på revisjonsforetaksnivå

- 1.2.2. Oppdragsansvarlig revisor skal være partner eller annen person utnevnt av et revisjonsforetak som anvender ISQM-ene, eller nasjonale krav som er minst like strenge som ISQM-ene.

Systemer for kvalitetsstyring, herunder retningslinjer eller rutiner, er revisjonsforetakets ansvar. ISQM 1 gjelder for alle revisjonsforetak som utfører revisjon. Dersom oppdragskontroll er pålagt av revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner fastsatt i samsvar med ISQM 1, kommer ISQM 2⁶ til anvendelse. ISQM 2 omhandler utnevnelsen av og kvalifikasjonene til oppdragskontrolløren, og gjennomføringen og dokumentasjonen av oppdragskontrollen.

1.3. Revisors overordnede mål

- 1.3.1. Revisors overordnede mål ved gjennomføring av en revisjon av et regnskap ved bruk av ISA for MKE, er å:

- (a) oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, og dermed gjøre det mulig for revisor å gi uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med et gjeldende rammeverk for finansiell rapportering, og
- (b) rapportere om regnskapet, og kommunisere slik det kreves i denne standarden, i samsvar med revisors funn.

- 1.3.2. Revisor skal opparbeide seg en forståelse av hele innholdet i denne standarden for å forstå standardens mål og for å kunne anvende kravene riktig.

- 1.3.3. For å oppnå de overordnede målene skal revisor ved planlegging og gjennomføring av revisjonen bruke de målene som er fastsatt i de relevante delene, for å

- (a) bestemme hvorvidt det er nødvendig å gjennomføre flere revisjonshandlinger enn de som kreves i den relevante delen for å nå målene definert i denne standarden, og
- (b) evaluere hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

Revisor er pålagt å bruke målene til å evaluere hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis i sammenheng med revisors overordnede mål. Dersom revisor som et resultat av dette konkluderer med at innhentet revisjonsbevis ikke er tilstrekkelig og hensiktsmessig, kan revisor følge én eller flere av de følgende fremgangsmåtene:

- *evaluere hvorvidt det er innhentet eller vil bli innhentet ytterligere relevant revisjonsbevis som et resultat av etterlevelse av krav i andre deler;*
- *utvide det utførte arbeidet ved å anvende ett eller flere krav, eller*

⁶ ISQM 2 Oppdragskontroll

- *utføre andre handlinger som etter revisors skjønn anses å være nødvendige etter omstendighetene.*

1.3.4. Dersom et mål i en del ikke kan nås, skal revisor evaluere hvorvidt dette hindrer revisor i å oppnå sine overordnede mål, og således krever at revisor

- modifiserer vilkårene for oppdraget, og gjennomfører revisjonen og rapporterer i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene, eller
- modifiserer sin konklusjon eller trekker seg fra oppdraget (der det etter gjeldende lov eller forskrift er mulig å trekke seg).

Manglende oppnåelse av et mål utgjør et særskilt forhold som krever dokumentasjon.

1.4. Grunnleggende konsepter og generelle prinsipper for gjennomføring av revisjonen

1.4.1. Revisor skal etterleve alle relevante krav, med mindre revisor i helt spesielle tilfeller finner det nødvendig å avvike fra et relevant krav. Under slike omstendigheter skal revisor gjennomføre alternative handlinger for å nå kravets mål. Revisors behov for å avvike fra et relevant krav anses å oppstå utelukkende når kravet gjelder en bestemt handling som skal gjennomføres, og denne handlingen, gitt revisjonens særlige omstendigheter, ikke ville ha vært effektiv for å nå kravets mål.

Et krav er ikke relevant bare i de tilfeller der hele delen ikke er relevant (for eksempel dersom revisjonen ikke er en konsernrevisjon eller kravet er betinget og betingelsen ikke eksisterer [for eksempel kravet om å modifisere revisors konklusjon som følge av manglende mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, og det ikke foreligger en slik manglende mulighet]).

1.4.2. Revisor skal ikke gi uttrykk for etterlevelse av ISA for MKE i revisjonsberetningen med mindre alle relevante krav i denne standarden er oppfylt eller omstendighetene i punkt 1.4.1. kommer til anvendelse.

Profesjonelt skjønn

1.4.3. Revisor skal utøve profesjonelt skjønn ved planlegging og gjennomføring av revisjonen.

Profesjonelt skjønn er avgjørende for at en revisjon skal kunne gjennomføres på en tilfredsstillende måte. Årsaken er at tolkning av de relevante etiske kravene og denne standarden og de informerte beslutningene som kreves gjennom hele revisjonen, ikke kan gjennomføres uten at relevant kunnskap og erfaring blir anvendt på de faktiske forholdene og omstendighetene.

Det som kjennetegner det profesjonelle skjønn som forventes av en revisor, er at det utøves av en revisor med tilstrekkelig opplæring, kunnskap og erfaring til å oppnå de ferdighetene som er nødvendige for å kunne utøve rimelige skjønn.

Utøvelsen av profesjonelt skjønn er i alle tilfeller basert på de faktiske forholdene og omstendighetene som revisor er kjent med.

Det kreves at viktige profesjonelle skjønnsmessige vurderinger som er foretatt for å komme frem til konklusjoner om vesentlige forhold som avdekkes under revisjonen, dokumenteres i samsvar med kravene i Del 2 i denne standarden.

Profesjonell skepsis

- 1.4.4. Revisor skal planlegge og gjennomføre revisjonen med profesjonell skepsis og være innforstått med at det kan foreligge omstendigheter som kan medføre at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.
- 1.4.5. Revisor skal utforme og utføre handlinger på en måte som ikke tenderer mot å innhente bekreftende revisjonsbevis, eller mot å ekskludere revisjonsbevis som kan være motstridende.

Profesjonell skepsis innebærer å være oppmerksom på for eksempel:

- *Revisjonsbevis som motsier annet innhentet revisjonsbevis.*
- *Informasjon som gir grunn til å stille spørsmål om påliteligheten av dokumenter og svar på forespørsler som skal brukes som revisjonsbevis.*
- *Forhold som kan tyde på mulige misligheter.*
- *Omstendigheter som tyder på at det foreligger et behov for revisjonshandlinger ut over de som kreves av denne standarden.*

Profesjonell skepsis er nødvendig for å kunne foreta en kritisk vurdering av revisjonsbevis. Dette innebærer å stille spørsmål ved motstridende revisjonsbevis samt ved påliteligheten av dokumenter, svar på forespørsler og annen informasjon som er innhentet fra ledelsen og, der det er relevant, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Det innebærer også at det tas hensyn til tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av innhentet revisjonsbevis i lys av omstendighetene.

Det kan ikke forventes at revisor ser bort fra tidligere erfaringer med enheten med hensyn til ærligheten og integriteten til ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Troen på at ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er ærlige og har integritet, fritar imidlertid ikke revisor for nødvendigheten av å opprettholde profesjonell skepsis, og tillater heller ikke at revisor sier seg tilfreds med revisjonsbevis som ikke er overbevisende, når revisor skal skaffe seg betryggende sikkerhet.

Vilkår for oppdraget kan legge press på oppdragsteamet og svekke en tilstrekkelig utøvelse av profesjonell skepsis ved utforming og gjennomføring av revisjonshandlinger og ved evaluering av revisjonsbevis.

1.5. Misligheter

Hovedansvaret for å forebygge og avdekke misligheter ligger både hos ledelsen og, der det er relevant, hos dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll av enheten. Misligheter er et omfattende juridisk begrep, men for denne standardens formål er revisors oppmerksomhet rettet mot misligheter som forårsaker vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

Feilinformasjon i et regnskap kan oppstå som følge av misligheter eller feil. Det som skiller misligheter fra feil, er hvorvidt den underliggende handlingen som fører til feilinformasjonen i regnskapet, er tilsiktet eller utilsiktet. To typer tilsiktet feilinformasjon er relevante for revisor: feilinformasjon som resultat av uredelig finansiell rapportering og feilinformasjon som oppstår som følge av underslag av eiendeler. Selv om revisor kan ha mistanke om eller, i sjeldne tilfeller, kan konstatere at det foreligger misligheter, tar ikke revisor stilling til hvorvidt det juridisk sett faktisk har forekommet misligheter.

En revisor som gjennomfører en revisjon i samsvar med denne standarden, er ansvarlig for å skaffe seg betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon,

verken som følge av misligheter eller feil. Risikoen for ikke å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, er høyere enn risikoen for ikke å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes feil, selv om revisjonen er riktig planlagt og utført i samsvar med denne standarden. Årsaken er at misligheter kan innebære avanserte og nøye planlagte opplegg som har til hensikt å skjule dem, for eksempel forfalskning, bevisst unnlatelse av å registrere transaksjoner eller bevisst feil fremstilling overfor revisor.

For å oppnå betryggende sikkerhet plikter revisor å

- opprettholde profesjonell skepsis gjennom hele revisjonen,*
- vurdere muligheten for at ledelsen overstyrer kontroller, og*
- forstå at revisjonshandlinger som effektivt avdekker feil ikke nødvendigvis er hensiktsmessige når det gjelder å avdekke misligheter.*

1.5.1. Revisor skal håndtere risikoen for misligheter i forbindelse med:

- identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon, enten som følge av misligheter eller feil. I den forbindelse skal revisor evaluere hvorvidt informasjon som er innhentet gjennom handlingene for å identifisere og vurdere risikoer, og tilhørende aktiviteter, indikerer at én eller flere mislighetsrisikofaktorer er til stede;⁷
- innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis gjennom utforming og gjennomføring av hensiktsmessige handlinger for å håndtere anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon, herunder risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter; og
- håndtering av misligheter eller mistenkte misligheter identifisert under revisjonen på en hensiktsmessig måte.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

I offentlig sektor kan revisors forpliktelser knyttet til misligheter være et resultat av lov, forskrift eller andre autoritative kilder som gjelder for enheter i offentlig sektor, eller være særskilt dekket av revisjonsmandatet. I offentlig sektor er revisors forpliktelser følgelig ikke nødvendigvis begrenset til å vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, men kan også omfatte en videre forpliktelse til å vurdere risikoer for misligheter.

Revisor ikke i stand til å fortsette oppdraget

1.5.2. Dersom revisor, som følge av feilinformasjon som skyldes misligheter eller mistenkte misligheter, får kjennskap til eksepsjonelle omstendigheter som reiser tvil om revisors mulighet til å fortsette revisjonsoppdraget, skal revisor fastslå de juridiske og profesjonelle forpliktelsene som gjelder under disse omstendighetene, eller vurdere hvorvidt det er riktig å trekke seg fra oppdraget, når dette er mulig under gjeldende lov eller forskrift.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

I offentlig sektor er muligheten for å trekke seg fra et oppdrag i mange tilfeller ikke til stede på grunn av mandatets art eller hensynet til allmennhetens interesser.

⁷ Vedlegg 4 omhandler mislighetsrisikofaktorer som er relevante for mindre komplekse enheter.

1.6. Lover og forskrifter

Ledelsen er, under tilsyn av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll der det er relevant, ansvarlig for at enheten drives i samsvar med lover og forskrifter, herunder overholdelse av bestemmelser i lover og forskrifter som fastsetter hvilke beløp og tilleggsopplysninger en enhets regnskap skal inneholde.

Kravene i denne standarden er utformet for å hjelpe revisor med å identifisere vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes brudd på lover og forskrifter. Revisor er imidlertid ikke ansvarlig for å forebygge slike brudd, og kan ikke forventes å oppdage alle brudd på lover og forskrifter. Revisors oppmerksomhet ved revisjon av et regnskap er rettet mot omstendigheter der brudd på lover og forskrifter resulterer i vesentlig feilinformasjon i regnskapet. I den forbindelse er revisors oppgaver og plikter knyttet til overholdelse av to forskjellige kategorier av lover og forskrifter, som skiller seg fra hverandre på følgende måte:

- bestemmelser i lover og forskrifter som generelt anses for å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet (for eksempel lover og forskrifter om skatter og pensjoner), og*
- andre lover og forskrifter som ikke har direkte betydning for fastsettelsen av beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet, men der overholdelsen av disse lovene og forskriftene kan være av avgjørende betydning for enhetens driftsmessige forhold eller enhetens evne til å fortsette driften, eller for å unngå betydelige bøter (f.eks. overholdelse av betingelsene for en driftslisens, lovbestemte soliditetskrav eller miljøforskrifter), dvs. at brudd på disse lovene og forskriftene derfor kan være av vesentlig betydning for regnskapet.*

- 1.6.1. Under revisjonen skal revisor være oppmerksom på muligheten for at revisjonshandlinger som utføres, kan gjøre revisor oppmerksom på brudd eller mistanke om brudd på lover og forskrifter.

Dersom det ikke foreligger identifiserte brudd eller mistanke om brudd på lover og forskrifter, er revisor ikke forpliktet til å utføre andre revisjonshandlinger knyttet til enhetens overholdelse av lover og forskrifter enn de som kreves av denne standarden.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

I offentlig sektor kan revisor ha ytterligere forpliktelser med hensyn til vurdering av lover og forskrifter, som kan gjelde revisjonen av regnskapet eller omfatte andre aspekter ved enhetens virksomhet.

Rapportering til en relevant myndighet utenfor enheten

- 1.6.2. Dersom revisor har identifisert eller har en mistanke om at det foreligger brudd på lover og forskrifter, skal revisor vurdere hvorvidt lov, forskrift eller relevante etiske krav

- (a) krever at revisor rapporterer til en relevant myndighet utenfor enheten,
- (b) pålegger oppgaver eller plikter om rapportering til en relevant myndighet utenfor enheten som kan være hensiktsmessig etter omstendighetene.

Rapportering av identifisert eller mistenkt brudd på lover og forskrifter, herunder misligheter, til en relevant myndighet utenfor enheten kan være nødvendig eller passende etter omstendighetene fordi

- revisor har fastslått at rapportering er en hensiktsmessig handling for å håndtere identifiserte eller mistenkte brudd i samsvar med relevante etiske krav, eller*
- lov, forskrift eller relevante etiske krav gir revisor rett til å gjøre det.*

1.7. Nærstående parter

1.7.1. Under revisjonen skal revisor være oppmerksom på

- (a) informasjon om enhetens nærstående parter, herunder omstendigheter som involverer en nærstående part med dominerende innflytelse,
- (b) arrangementer eller annen informasjon som kan tyde på at det eksisterer nærstående parter eller transaksjoner med dem som ledelsen tidligere ikke har identifisert eller opplyst revisor om, og
- (c) betydelige transaksjoner som ikke er en del av enhetens ordinære forretningsvirksomhet.

Mange transaksjoner med nærstående parter skjer som en del av en enhets ordinære virksomhet. Dersom dette er tilfellet, innebærer de ikke nødvendigvis noen høyere risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet enn lignende transaksjoner med parter som ikke er nærstående. Egenskapene ved relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse kan imidlertid i enkelte tilfeller innebære en høyere risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet enn transaksjoner med parter som ikke er nærstående. Nærstående parter kan i kraft av sin mulighet til å utøve kontroll eller betydelig innflytelse, være i stand til å utøve en dominerende innflytelse over enheten eller enhetens ledelse. En vurdering av slik atferd er relevant ved identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

Mange rammeverk for finansiell rapportering fastsetter bestemte krav til regnskapsføring av og tilleggsopplysninger om relasjoner til nærstående parter og transaksjoner og mellomværender knyttet til disse for å gjøre det mulig for brukere av regnskapet å forstå deres art og faktiske eller mulige virkning på regnskapet. Dersom det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering fastsetter slike krav, plikter revisor å utføre revisjonshandlinger for å identifisere, vurdere og håndtere risikoer for vesentlig feilinformasjon som følger av at enheten ikke har regnskapsført eller gitt tilleggsopplysninger om relasjoner til nærstående parter og transaksjoner og mellomværender knyttet til dem, i samsvar med kravene som rammeverket fastsetter. Selv om det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering ikke har fastsatt slike krav, må revisor likevel opparbeide seg en forståelse av enhetens relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med dem som gjør revisor i stand til å konkludere hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde (for rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde) eller ikke er villedende (for regelbaserte rammeverk).

1.8. Generell kommunikasjon med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

- 1.8.1. Revisor skal ta standpunkt til hvilke(n) person(er) i enhetens styrings- og kontrollstruktur revisor skal kommunisere med.
- 1.8.2. Revisor skal kommunisere til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll de relevante etiske kravene, herunder kravene knyttet til uavhengighet, som revisor anvender på revisjonsoppdraget.
- 1.8.3. Revisor skal kommunisere i rett tid med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Styrings- og kontrollstrukturer varierer etter jurisdiksjon og enheter, og gjenspeiler for eksempel forskjellig kulturell og juridisk bakgrunn samt størrelse og eierforhold. Styring og kontroll er det kollektive ansvaret til et styringsorgan, for eksempel et styre, et overvåkende styringsorgan, partnere, innehavere, en ledelsesgruppe, et styringsråd, tillitsmenn eller tilsvarende personer.

Det kan være andre tilfeller der det ikke fremkommer tydelig hvilke personer revisor skal kommunisere med, slik som noen familieeide enheter, noen organisasjoner med ikke-økonomisk formål og noen statlige enheter (f.eks. fordi styrings- og kontrollstrukturen ikke er definert). I slike tilfeller kan det være nødvendig for revisor å diskutere og bli enig med ledelsen eller den oppdragsgivende part hvilke personer revisor skal kommunisere med.

- 1.8.4. Det stilles krav til spesifikke forhold som skal kommuniseres gjennom hele denne standarden. Revisor skal anvende profesjonelt skjønn ved fastsettelse av den hensiktsmessige formen på, tidspunktet for og det generelle innholdet i kommunikasjon med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Ved fastsettelse av formen på og tidspunktet for kommunikasjon skal revisor vurdere

- (a) juridiske krav til kommunikasjon, og
- (b) betydningen av forholdene som skal kommuniseres.

Den hensiktsmessige formen på og tidspunktet for kommunikasjon vil variere etter omstendighetene ved revisjonen, og kan påvirkes av betydningen av og typen forhold, og tiltakene som forventes å bli iverksatt av ledelsen og, der det er relevant, av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Kommunikasjon med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, kan ofte skje på en mindre strukturert måte, og forhold kan kommuniseres muntlig. Denne standarden krever at revisor utøver profesjonelt skjønn for å fastsette når muntlig kommunikasjon av et forhold ikke vil være tilfredsstillende og det er riktig å bruke skriftlig kommunikasjon. I tillegg kreves det at visse forhold skal kommuniseres skriftlig, som beskrevet i denne standarden.

- 1.8.5. I noen tilfeller inngår alle de som har overordnet ansvar for styring og kontroll i ledelsen av enheten, for eksempel i en mindre kompleks enhet der én enkelt eier leder enheten og ingen andre har noen styrings- og kontrollrolle. I disse tilfellene, dersom forholdet er krav om å kommunisere om ifølge denne standarden kommuniseres med personer med lederansvar som også har styrings- og kontrolloppgaver, er det ikke nødvendig å kommunisere om forholdene på nytt med de samme personene i deres styrings- og kontrollrolle. Revisor skal imidlertid forsikre seg om at kommunikasjonen med personer med lederansvar på en tilfredsstillende måte informerer alle som revisor ellers ville ha kommunisert med som følge av deres styrings- og kontrollrolle.
- 1.8.6. Når svarene på forespørsler rettet til ledelsen og, der det er relevant, til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om et bestemt forhold ikke stemmer overens, skal revisor undersøke uoverensstemmelsen.

Spesifikk kommunikasjon knyttet til misligheter

- 1.8.7. Dersom revisor har identifisert misligheter eller har innhentet informasjon som tyder på at misligheter kan foreligge, skal revisor kommunisere disse forholdene, med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift, i rett tid til riktig ledelsesnivå for å informere dem som har hovedansvaret for å forhindre og avdekke misligheter om forhold som er relevante for deres ansvarsområde.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

I offentlig sektor kan krav til rapportering av misligheter, uansett om de er avdekket gjennom revisjonen eller ikke, være gjenstand for spesielle bestemmelser i revisjonsmandatet eller relevant lov, forskrift eller annen autoritativ kilde.

- 1.8.8. Med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift skal revisor kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i rett tid, dersom revisor har identifisert eller har mistanke om misligheter som involverer
- (a) ledelsen, med mindre de som har overordnet ansvar for styring og kontroll inngår i ledelsen av enheten,
 - (b) ansatte som utfører betydelige oppgaver i den interne kontrollen, eller
 - (c) andre dersom mislighetene fører til vesentlig feilinformasjon i regnskapet.
- 1.8.9. Dersom revisor har mistanke om misligheter som involverer ledelsen, skal revisor diskutere type, tidspunkt og omfang av revisjonshandlinger som er nødvendige for å fullføre revisjonen, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

1.9. Spesifikke dokumentasjonskrav

I tillegg til de generelle dokumentasjonskravene i Del 2.4 som gjelder under hele revisjonsoppdraget, er spesifikke forhold som skal dokumenteres i henhold til denne delen, beskrevet nedenfor.

- 1.9.1. Revisor skal i revisjonsdokumentasjonen inkludere kommunikasjon om misligheter som er foretatt til ledelsen, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, regulerende myndigheter og andre.

2. Revisjonsbevis og dokumentasjon

Innhold i denne delen

Del 2 omhandler kravene som gjelder under hele revisjonen for:

- Revisjonsbevis.
- Dokumentasjon. Hver enkelt del kan også inneholde ytterligere spesifikke dokumentasjonskrav.

Virkeområde for denne delen

Kravene i denne delen gjelder under hele revisjonsoppdraget.

2.1. Mål

2.1.1. Revisors mål er å

- (a) utforme og utføre revisjonshandlinger på en slik måte at revisor kan innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å kunne trekke rimelige konklusjoner som grunnlag for revisors mening, og
- (b) utarbeide dokumentasjon som gir et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen, samt bevis for at revisjonen ble planlagt og utført i samsvar med ISA for MKE og gjeldende lov eller forskrift.

2.2. Tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis

2.2.1. For å oppnå betryggende sikkerhet skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, og dermed gjøre det mulig for revisor å trekke rimelige konklusjoner som revisors mening kan bygge på.

2.2.2. Revisor skal utforme og utføre revisjonshandlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene med det formål å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

Tilstrekkelighet er målet på kvantiteten av revisjonsbevis. Det påvirkes av revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon (jo høyere de anslåtte risikoene er, desto mer revisjonsbevis vil det sannsynligvis være behov for), og av revisjonsbevisets kvalitet (jo høyere kvalitet, desto mindre revisjonsbevis vil det sannsynligvis være behov for). Innhenting av mer revisjonsbevis er imidlertid ikke nødvendigvis en tilstrekkelig kompensasjon dersom revisjonsbeviset er av lav kvalitet.

Hensiktsmessighet er målet på revisjonsbevisets kvalitet, det vil si dets relevans og pålitelighet når det gjelder å underbygge konklusjonene som revisors mening bygger på.

Størstedelen av revisors arbeid med å danne seg en mening består i å innhente og evaluere revisjonsbevis. Hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå og således gjøre det mulig for revisor å trekke rimelige konklusjoner som revisors mening skal bygge på, er en sak som krever profesjonelt skjønn.

2.3. Informasjon som skal brukes som revisjonsbevis

Revisjonsbevis for å trekke rimelige konklusjoner som grunnlag for revisors mening, innhentes ved å utforme og utføre handlinger for å identifisere og anslå risiko for vesentlig feilinformasjon (se Del 6),

og håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon (se Del 7), så vel som handlinger i andre deler for å etterleve kravene i ISA for MKE.

Revisjonshandlinger for å innhente revisjonsbevis kan omfatte inspeksjon, observasjon, bekreftelser, etterregning, gjentakelse og analytiske handlinger, ofte i en eller annen kombinasjon, i tillegg til forespørsler. Selv om forespørsler kan gi viktig revisjonsbevis, og til og med gi bevis for feilinformasjon, gir forespørsler alene vanligvis ikke tilstrekkelig revisjonsbevis for fraværet av vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, eller for effektiviteten av kontroller.

Revisjonsbevis er kumulativt av natur og innhentes primært gjennom revisjonshandlinger som utføres under revisjonen, men kan også omfatte informasjon fra andre kilder, for eksempel:

- tidligere revisjoner (forutsatt at revisor har bekreftet at det ikke er noen endringer),
- andre oppdrag utført for klienten, og
- revisjonsforetakets rutiner for kvalitetsstyring knyttet til aksept og fortsettelse av klientforhold og oppdrag.

Revisjonsbevis kan komme fra kilder i eller utenfor enheten (enhetens regnskapsmateriale er en viktig kilde til revisjonsbevis), arbeidet til ledelsens ekspert, og omfatter både informasjon som underbygger og bekrefter ledelsens påstander, og informasjon som motsier slike påstander.

Automatiserte verktøy og teknikker

For denne standardens formål er automatiserte verktøy og teknikker IT-aktiverte prosesser som involverer automatisering av metoder og rutiner, for eksempel analyse av data ved hjelp av modellering og visualisering, eller droneteknologi for å observere eller inspisere eiendeler.

Ved anvendelse av denne standarden kan revisor utforme og utføre revisjonshandlinger manuelt eller ved bruk av automatiserte verktøy og teknikker, og begge fremgangsmåter kan være effektive. Uavhengig av verktøyene og teknikkene som brukes, er revisor pålagt å etterleve kravene i denne standarden.

Bruk av automatiserte verktøy og teknikker kan supplere eller erstatte manuelle eller repeterende oppgaver. Under visse omstendigheter kan revisor, ved innhenting av revisjonsbevis, fastsette at bruken av automatiserte verktøy og teknikker til å utføre visse revisjonshandlinger kan gi mer overbevisende revisjonsbevis i forhold til påstanden som testes. Under andre omstendigheter kan gjennomføringen av revisjonshandlinger være effektiv uten bruk av automatiserte verktøy og teknikker.

Bruken av automatiserte verktøy og teknikker kan potensielt skape skjevheter eller en generell risiko for en for høy tillit til informasjonen eller utfallet av revisjonshandlingen som er utført. Uansett hvor kraftige disse verktøyene er, er de ingen erstatning for revisors kunnskap og profesjonelle skjønn. Videre, selv om revisor kan ha tilgang til et bredt spekter av data, herunder fra forskjellige kilder (dvs. økt kvantitet), vil utøvelsen av profesjonell skepsis fortsatt være nødvendig for å kunne foreta en kritisk vurdering av revisjonsbevis som stammer fra bruken av data og fra resultatene av bruken av automatiserte verktøy og teknikker.

- 2.3.1. Ved utforming og utførelse av revisjonshandlinger skal revisor vurdere relevansen og påliteligheten av informasjonen som skal brukes som revisjonsbevis, herunder informasjon fra eksterne informasjonskilder.

Relevans omhandler den logiske tilknytningen til, eller betydningen for, formålet med revisjonshandlingen og, der det er relevant, påstanden som vurderes. Relevansen av informasjonen kan påvirkes av retningen for testing.

Påliteligheten av informasjon som skal brukes som revisjonsbevis, påvirkes av informasjonens kilde og type, og av omstendighetene rundt innhenting, herunder kontrollene knyttet til utarbeidelsen og vedlikeholdet av informasjonen der det er relevant. Generelt vil påliteligheten av informasjon øke når den innhentes fra uavhengige kilder utenfor enheten, av revisor direkte, er et originaldokument heller enn en kopi, og er skriftlig heller enn muntlig informasjon. Det kan imidlertid foreligge omstendigheter som kan påvirke disse generaliseringene.

2.3.2. Ved bruk av informasjon som er generert av enheten, skal revisor evaluere hvorvidt informasjonen er tilstrekkelig pålitelig for revisors formål, herunder, slik revisor finner det nødvendig ut fra omstendighetene:

- (a) å innhente revisjonsbevis om informasjonens nøyaktighet og fullstendighet, og
- (b) evaluere hvorvidt informasjonen er tilstrekkelig presis og detaljert for revisors formål.

Innhenting av revisjonsbevis om nøyaktigheten og fullstendigheten av slik informasjon kan utføres samtidig med den faktiske revisjonshandlingen som anvendes på informasjonen når innhenting av slikt revisjonsbevis er en integrert del av selve revisjonshandlingen. I andre tilfeller kan revisor ha innhentet revisjonsbevis om nøyaktigheten og fullstendigheten av slik informasjon ved å teste kontrollene knyttet til utarbeidelsen og vedlikeholdet av informasjonen. I noen tilfeller kan revisor imidlertid beslutte at det er nødvendig med ytterligere revisjonshandlinger.

2.3.3. Med mindre revisor har grunn til å tro noe annet, går revisor vanligvis ut fra at registrerte opplysninger og dokumenter er ekte. Dersom forhold som identifiseres under revisjonen gir revisor grunn til å tro at et dokument ikke er autentisk, eller at vilkår i et dokument er blitt endret uten at revisor er blitt opplyst om dette, skal revisor foreta ytterligere undersøkelser og fastsette virkningen på resten av revisjonsbeviset som er innhentet.

2.3.4. Revisor skal fastsette hvilke endringer eller tilføyelser i revisjonshandlinger som er nødvendige dersom:

- (a) revisjonsbevis innhentet fra én kilde ikke stemmer overens med revisjonsbevis innhentet fra en annen kilde, eller
- (b) revisor har tvil om påliteligheten av informasjon som skal brukes som revisjonsbevis.

2.4. Generelle dokumentasjonskrav

ISA for MKE beskriver generelle dokumentasjonskrav i denne delen og, der det er relevant, spesifikke dokumentasjonskrav i andre deler. Et dokumentasjonskrav gjelder bare for krav som er relevante etter omstendighetene.

2.4.1. Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjon i rett tid og på en slik måte at en erfaren revisor, som tidligere ikke har hatt tilknytning til revisjonsoppdraget, forstår følgende:

- (a) type, tidspunkt og omfang av revisjonshandlingene som er utført i samsvar med denne standarden og gjeldende lovmessige og regulatoriske krav, herunder registrering av:
 - (i) de identifiserende egenskapene i de postene eller forholdene som testes,
 - (ii) hvem som utførte revisjonsarbeidet og datoen arbeidet var ferdig, og

- (iii) hvem som gjennomgikk det utførte revisjonsarbeidet, og datoen for og omfanget av denne gjennomgåelsen,
- (b) resultatene av gjennomførte revisjonshandlinger og innhentede revisjonsbevis, og
- (c) vesentlige forhold som avdekkes under revisjonen, konklusjonene på dem, og viktige profesjonelle skjønnsmessige vurderinger som er foretatt for å komme frem til konklusjonene.

Revisjonsdokumentasjon gir bevis for at revisjonen er i samsvar med ISA for MKE. Form, innhold og omfang av revisjonsbevis avhenger av typen og omstendighetene ved enheten og handlingene som utføres.

Revisjonsdokumentasjon kan være i papirformat eller elektronisk format. Muntlige forklaringer fra revisor er ikke alene tilstrekkelig til å underbygge arbeidet revisor har utført eller konklusjoner revisor har trukket, men kan brukes til å forklare eller klargjøre informasjon i revisjonsdokumentasjonen.

Det er ikke nødvendig å inkludere erstattede utkast av arbeidspapirer eller regnskap i revisjonsdokumentasjonen.

Det er ikke nødvendig eller praktisk gjennomførbart for revisor å dokumentere alle forhold som vurderes, eller ethvert profesjonelt skjønn som anvendes, i løpet av en revisjon. Revisor plikter imidlertid å utarbeide revisjonsdokumentasjon som gir et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen, samt bevis for at revisjonen ble planlagt og utført i samsvar med ISA for MKE og gjeldende lov eller forskrift. Videre er det unødvendig for revisor å dokumentere samsvar med forhold separat (for eksempel i form av en sjekkliste) når dette samsvaret er påvist av dokumenter i oppdragsarkivet.

Vesentlige forhold

Vurdering av vesentligheten av et forhold krever profesjonelt skjønn og analyse av fakta og omstendigheter. Eksempler på vesentlige forhold er forhold som fører til særskilte risikoer, områder i regnskapet som kan inneholde vesentlig feilinformasjon, omstendigheter der revisor har hatt problemer med å gjennomføre nødvendige revisjonshandlinger, eller funn som kan føre til en modifisert konklusjon.

Når oppdragsansvarlig revisor utfører alt revisjonsarbeidet

Ved en revisjon der oppdragsansvarlig revisor utfører alt revisjonsarbeidet, vil ikke dokumentasjonen inneholde forhold som det kan være nødvendig å dokumentere utelukkende for å informere eller veilede medlemmer av et oppdragsteam, eller for å gi bevis for at revisjonsdokumentasjonen er gjennomgått av andre medlemmer av teamet (f.eks. vil ikke forhold knyttet til teamdiskusjoner eller oppfølging bli dokumentert). Oppdragsansvarlig revisor oppfyller imidlertid det overstyrende kravet om å utarbeide revisjonsdokumentasjon som kan bli forstått av en erfaren revisor, ettersom revisjonsdokumentasjonen kan bli gjennomgått av eksterne partner for regulatoriske eller andre formål.

Automatiserte verktøy og teknikker

Denne standarden skiller ikke mellom forskjellige verktøy og teknikker som revisor kan bruke for å utforme og utføre revisjonshandlinger, for eksempel bruk av manuelle eller automatiserte teknikker med hensyn til det revisor er pålagt å dokumentere. Uavhengig av verktøyene og teknikkene som brukes, er revisor pålagt å etterleve relevante dokumentasjonskrav.

- 2.4.2. Dersom revisor har identifisert informasjon som ikke stemmer overens med revisors konklusjon om et vesentlig forhold, skal revisor dokumentere hvordan uoverensstemmelsen ble håndtert av revisor.
- 2.4.3. I de svært spesielle tilfellene der revisor finner det nødvendig å avvike fra et relevant krav i denne standarden, skal revisor dokumentere hvordan alternative revisjonshandlinger som er utført, oppnår målet til dette kravet, og årsakene til avviket.
- 2.4.4. Revisor skal dokumentere diskusjoner av vesentlige forhold med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og med andre, inkludert typen vesentlige forhold som ble diskutert, og når og med hvem diskusjonene fant sted.

Dokumentasjon av kommunikasjon

- 2.4.5. Når forhold som ifølge denne standarden skal kommuniseres, blir kommunisert muntlig, skal revisor inkludere dem i revisjonsdokumentasjonen, samt når og til hvem de ble kommunisert.
- 2.4.6. Når forhold er blitt kommunisert skriftlig, skal revisor oppbevare en kopi av kommunikasjonen som en del av revisjonsdokumentasjonen. Skriftlig kommunikasjon behøver ikke omfatte alle forhold som fremkommer under revisjonen.

3. Kvalitetsstyring av oppdrag

Innhold i denne delen

Del 3 omhandler oppgavene og pliktene knyttet til styring og oppnåelse av kvalitet på revisjonsoppdraget.

Virkeområde for denne delen

I samsvar med ISQM 1 er revisjonsforetaket ansvarlig for å utforme, implementere og gjennomføre et system for kvalitetsstyring for revisjon av regnskaper, som gir revisjonsforetaket betryggende sikkerhet for at

- revisjonsforetaket og dets personale ivaretar sine oppgaver og plikter i samsvar med profesjonsstandardene og gjeldende lover og forskrifter, og utfører oppdrag i samsvar med slike standarder og krav, og
- uttalelser som er avgitt, er adekvate ut fra omstendighetene.

Oppdragsteamet, som ledes av oppdragsansvarlig revisor, er ansvarlig, innenfor rammen av revisjonsforetakets system for kvalitetsstyring, for å

- implementere revisjonsforetakets tiltak for håndtering av kvalitetsrisikoer som gjelder for revisjonsoppdraget, ved hjelp av informasjon som er kommunisert av, eller innhentet fra, revisjonsforetaket,
- fastslå hvorvidt det er nødvendig med ytterligere tiltak på oppdragsnivå ut over dem som er angitt i revisjonsforetakets retningslinjer og rutiner, gitt typen og omstendighetene ved oppdraget, og
- kommunisere til revisjonsforetaket informasjon fra revisjonsoppdraget, som det i henhold til revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner, er pålagt å kommunisere for å underbygge utformingen, implementeringen og gjennomføringen av revisjonsforetakets system for kvalitetsstyring.

Kravene i denne delen gjelder under hele revisjonsoppdraget.

3.1. Mål

3.1.1. Revisors mål er å styre kvaliteten på oppdragsnivå for å oppnå betryggende sikkerhet for at kvalitet er oppnådd, dvs. at

- (a) revisor har oppfylt sine oppgaver og plikter, og har utført revisjonen i samsvar med denne standarden og gjeldende juridiske og regulatoriske krav, og
- (b) revisjonsberetningen som er avgitt, er adekvat ut fra omstendighetene.

3.2. Oppdragsansvarlig revisors oppgaver og plikter

Lederansvar for styring og oppnåelse av kvalitet

3.2.1. Oppdragsansvarlig revisor skal ta

- (a) overordnet ansvar for styring og oppnåelse av kvalitet på revisjonsoppdraget, herunder være tilstrekkelig og hensiktsmessig involvert gjennom hele revisjonsoppdraget, slik at

oppdragsansvarlig revisor har grunnlag for å fastslå hvorvidt de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som er foretatt, og konklusjonene som er trukket, er hensiktsmessige ut fra typen og omstendighetene ved oppdraget, og

- (b) ansvar for at det iverksettes tydelige, konsistente og effektive tiltak som gjenspeiler revisjonsforetakets forpliktelse til kvalitet.

Oppdragsansvarlig revisors ansvar for styring og oppnåelse av kvalitet underbygges av en foretakskultur som viser en forpliktelse til kvalitet.

Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor

3.2.2. For å ta overordnet ansvar for styring og oppnåelse av kvalitet på revisjonsoppdraget skal oppdragsansvarlig revisor fastslå hvorvidt type, tidspunkt og omfang av rettledning, oppfølging og gjennomgåelse er

- (a) tilpasset typen og omstendighetene ved revisjonsoppdraget og ressursene som er tildelt, og
(b) planlagt og utført i samsvar med revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner, denne standarden, relevante etiske og regulatoriske krav.

Tilstrekkelig og hensiktsmessig involvering

Å være tilstrekkelig og hensiktsmessig involvert under hele revisjonsoppdraget når handlinger, oppgaver eller tiltak er blitt tildelt andre medlemmer av oppdragsteamet, kan synliggjøres av oppdragsansvarlig revisor på forskjellige måter, herunder gjennom:

- Informasjon til utnevnte personer om deres ansvar og myndighet, omfanget av arbeidet som tildeles og målene med arbeidet, og å gi eventuelle andre nødvendige instruksjoner og relevant informasjon.*
- Rettledning og oppfølging av de utnevnte personene.*
- Gjennomgåelse av de utnevnte personenes arbeid for å evaluere konklusjonene de har trukket.*

Rettledning, oppfølging og gjennomgåelse

Tilnærmingen til rettledning, oppfølging og gjennomgåelse kan tilpasses avhengig av for eksempel:

- Tidligere erfaring som medlemmer av oppdragsteamet har med enheten og området som skal revideres.*
- De anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon. En høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon kan kreve en tilsvarende økning i omfanget og hyppigheten av rettledning og oppfølging av medlemmer av oppdragsteamet, og en mer detaljert gjennomgåelse av arbeidet deres.*
- Kompetansen og evnene til de enkelte medlemmene av oppdragsteamet som utfører revisjonsarbeidet.*

3.2.3. Oppdragsansvarlig revisor skal ta ansvar for å etablere og kommunisere forventet atferd til oppdragsteamets medlemmer, som blant annet vektlegger

- (a) at alle medlemmer av oppdragsteamet er ansvarlige for å bidra til styringen og oppnåelsen av kvalitet på oppdragsnivå,
- (b) viktigheten av yrkesetikk, verdier og holdninger,
- (c) viktigheten av en åpen og robust kommunikasjon i oppdragsteamet, og at oppdragsteamets medlemmer kan gi uttrykk for bekymringer uten frykt for represalier, og
- (d) viktigheten av at hvert medlem av oppdragsteamet utøver profesjonell skepsis gjennom hele revisjonsoppdraget.

Ved håndtering av kravene i punkt 3.2.2. og 3.2.3. kan oppdragsansvarlig revisor kommunisere direkte til andre medlemmer av oppdragsteamet og forsterke denne kommunikasjonen gjennom atferd og handlinger (dvs. lede ved eksempel).

Relevante etiske krav

3.2.4. Oppdragsansvarlig revisor skal ha en forståelse av de relevante etiske kravene, herunder krav knyttet til uavhengighet, som kommer til anvendelse ut fra typen og omstendighetene ved revisjonsoppdraget.

3.2.5. Dersom oppdragsansvarlig revisor blir oppmerksom på forhold som tyder på at det foreligger en trussel mot etterlevelse av relevante etiske krav, eller at relevante etiske krav er blitt brutt, skal oppdragsansvarlig revisor iverksette tiltak, herunder å

- (a) følge revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner for å evaluere trusselen, og
- (b) konsultere andre i revisjonsforetaket.

Dersom det ikke er noen andre i revisjonsforetaket som kan konsulteres, kan oppdragsansvarlig revisor konsultere andre utenfor revisjonsforetaket, for eksempel erfarne praktiserende revisorer i andre revisjonsforetak eller den profesjonelle revisororganisasjonen som oppdragsansvarlig revisor er medlem av.

Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor

3.2.6. Oppdragsansvarlig revisor skal under hele revisjonsoppdraget

- (a) ta ansvar for at andre medlemmer av oppdragsteamet er blitt gjort oppmerksomme på relevante etiske krav og revisjonsforetakets tilhørende retningslinjer eller rutiner for identifisering, evaluering og håndtering av trusler mot etterlevelse av relevante etiske krav, og
- (b) være oppmerksom på, gjennom observasjon og forespørsler ved behov, hvorvidt oppdragsteamets medlemmer bryter relevante etiske krav.

Oppdragsressurser

3.2.7. Tatt i betraktning typen og omstendighetene ved revisjonsoppdraget, og revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner, skal oppdragsansvarlig revisor

- (a) fastslå hvorvidt
 - (i) tilstrekkelige og hensiktsmessige ressurser er tildelt eller gjort tilgjengelig for oppdragsteamet i rett tid, og

- (ii) medlemmer av oppdragsteamet, og eventuelle eksterne eksperter engasjert av revisor, samlet har tilstrekkelig kompetanse og evner, herunder tilstrekkelig tid, til å utføre revisjonsoppdraget.
- (b) Dersom vilkårene i (a) ikke er oppfylt, skal oppdragsansvarlig revisor iverksette egnede tiltak.

Oppdragsansvarlig revisors andre oppgaver og plikter

3.2.8. Oppdragsansvarlig revisor skal

- (a) opparbeide seg en forståelse av informasjonen fra revisjonsforetakets overvåkings- og utbedringsprosess, som er kommunisert, herunder, der det er relevant, informasjonen fra overvåkings- og utbedringsprosessen i nettverket og de enkelte nettverksforetakene, og
 - (i) fastsette relevansen og virkningen av denne informasjonen på revisjonsoppdraget, og
 - (ii) iverksette egnede tiltak, og
- (b) være oppmerksom på forhold, som kan være relevante for revisjonsforetakets overvåkings- og utbedringsprosess, og kommunisere til dem som er ansvarlige for prosessen.

3.2.9. Oppdragsansvarlig revisor skal

- (a) ta ansvar for at uenigheter håndteres og avklares i samsvar med revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner,
- (b) ta ansvar for at konsultasjoner gjennomføres i samsvar med revisjonsforetakets tilhørende retningslinjer eller rutiner, eller når det anses nødvendig ved vanskelige eller omstridte forhold,
- (c) fastslå hvorvidt konklusjoner, som er trukket med hensyn til uenigheter og vanskelige eller omstridte forhold, er dokumentert, avklart med den konsulterte part, og implementert, og
- (d) ikke datere revisjonsberetningen før eventuelle uenigheter er avklart.

Å danne seg en objektiv oppfatning av hvorvidt de skjønnsmessige vurderingene som foretas under revisjonen er hensiktsmessige, kan by på praktiske problemer når hele revisjonen gjennomføres av én og samme person. Dersom revisjonen omfatter uvanlige forhold, kan det være ønskelig å konsultere andre revisorer med relevant erfaring eller den profesjonelle revisororganisasjonen.

Konsultasjon kan være hensiktsmessig, eller pålagt av revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner, når det foreligger

- *spørsmål som er komplekse eller ukjente,*
- *særskilte risikoer,*
- *særskilte transaksjoner som faller utenfor den normale forretningsvirksomheten, eller som på annen måte virker uvanlige,*
- *begrensninger pålagt av ledelsen, eller*
- *brudd på lov eller forskrift.*

Uenigheter kan oppstå innad i oppdragsteamet, eller mellom oppdragsteamet og oppdragskontrolløren, eller også med personer som utfører aktiviteter innenfor revisjonsforetakets system for kvalitetsstyring, for eksempel dem som er ansvarlige for å gi konsultasjon.

Ved vurdering av forhold knyttet til uenigheter, eller vanskelige eller omstridte forhold, kan oppdragsansvarlig revisor også vurdere hvorvidt bruken av ISA for MKE fortsatt er hensiktsmessig.

3.2.10. Ved revisjonsoppdrag der det er pålagt med oppdragskontroll, skal oppdragsansvarlig revisor forsikre seg om at det er utnevnt en oppdragskontrollør, og

- (a) samarbeide med oppdragskontrolløren,
- (b) diskutere vesentlige forhold og vesentlige skjønnsmessige vurderinger som forekommer under revisjonen med oppdragskontrolløren, og
- (c) ikke datere revisjonsberetningen før oppdragskontrollen er fullført.

Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor

3.2.11. Oppdragsansvarlig revisor skal gjennomgå revisjonsdokumentasjon på egnede tidspunkter under revisjonen, herunder dokumentasjon av

- (a) vesentlige forhold,
- (b) vesentlige skjønnsmessige vurderinger og konklusjoner som er trukket, og
- (c) andre forhold som, etter oppdragsansvarlig revisors profesjonelle skjønn, er relevante for oppdragsansvarlig revisors ansvar.

Oppdragsansvarlig revisor utøver profesjonelt skjønn ved fastsettelse av forhold som skal gjennomgås, for eksempel på grunnlag av:

- *typen og omstendighetene ved revisjonsoppdraget*
- *hvilket medlem av oppdragsteamet som utførte arbeidet*
- *forhold knyttet til funn fra en nylig inspeksjon*
- *kravene i revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner*

3.2.12. Oppdragsansvarlig revisor skal gjennomgå formell, skriftlig kommunikasjon til ledelsen, dem som har ansvar for styring og kontroll eller regulerende myndighet, før oversendelse.

3.3. Spesifikke dokumentasjonskrav

I tillegg til de generelle dokumentasjonskravene i Del 2.4 som gjelder under hele revisjonsoppdraget, er spesifikke forhold som skal dokumenteres i henhold til denne delen, beskrevet nedenfor.

3.3.1. Revisor skal inkludere følgende i revisjonsdokumentasjonen:

- (a) Identifiserte forhold, relevante diskusjoner og konklusjoner som er trukket med hensyn til oppfyllelse av oppgaver og plikter knyttet til relevante etiske krav, herunder krav knyttet til uavhengighet.
- (b) Dersom revisjonsoppdraget er underlagt oppdragskontroll, at oppdragskontrollen er fullført på eller før datoen for revisjonsberetningen.

4. Aksept eller fortsettelse av et revisjonsoppdrag og nye revisjonsoppdrag

Innhold i denne delen

Del 4 omhandler revisors oppgaver med og plikter til å

- avtale vilkårene for revisjonsoppdraget med ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Dette innebærer å fastsette at visse forhåndsbetingelser for en revisjon er til stede;
- bestemme at bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig for revisjonsoppdraget.

Del 4 omhandler også aktiviteter knyttet til nye revisjonsoppdrag.

Virkeområde for denne delen

Del A i denne standarden omhandler hvordan fastslå hvorvidt bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig. Denne delen omhandler oppdragsansvarlig revisors forpliktelser ved bruk av denne standarden, som en del av revisjonsforetakets handlinger knyttet til aksept eller fortsettelse av et revisjonsoppdrag for en mindre kompleks enhet.

Informasjon og revisjonsbevis, som er innhentet under handlinger knyttet til aksept eller fortsettelse av klientforhold, brukes i vurderingen av hvorvidt ISA for MKE er hensiktsmessig for revisjonsoppdraget, og gir grunnlag for revisors handlinger ved planlegging av revisjonen, og for identifisering og vurdering av risikoer.

Forordet angir at denne standarden forutsetter at revisjonsforetaket er underlagt ISQM 1 eller nasjonale krav som er minst like strenge. ISQM 1 krever at revisjonsforetaket fastsetter kvalitetsmål knyttet til aksept og fortsettelse av klientforhold og spesifikke oppdrag. I tillegg kan etterlevelse av ISQM 1 kreve at revisjonsforetak har retningslinjer eller rutiner for å håndtere andre forhold som er relevante for denne delen.

Revisjonsoppdrag kan bare aksepteres når revisor vurderer at relevante etiske krav, for eksempel krav knyttet til uavhengighet, profesjonell kompetanse og tilbørlig aktsomhet, vil bli oppfylt, og at forhåndsbetingelsene for en revisjon er til stede. I tillegg vurderer revisor gjennomføringen av tjenester som ikke er attestasjonsoppdrag for revisjonsklienten, og hvorvidt disse tjenestene er tillatt.

Dersom det er et nytt revisjonsoppdrag, beskriver denne delen også revisors oppgaver og plikter knyttet til inngående balanse.

4.1. Mål

4.1.1. Revisors mål er

- (a) å akseptere eller fortsette et revisjonsoppdrag utelukkende når grunnlaget for oppdragets utførelse er avtalt gjennom
 - (i) fastsettelse av hvorvidt forhåndsbetingelsene for en revisjon er til stede, og
 - (ii) bekreftelse av at det finnes en felles forståelse av vilkårene for revisjonsoppdraget mellom revisor og ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll;
- (b) for nye revisjonsoppdrag, å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for hvorvidt

- (i) den inngående balansen inneholder feilinformasjon som i vesentlig grad påvirker regnskapet for den aktuelle perioden, og
- (ii) forsvarlige regnskapspolicyer, reflektert i den inngående balansen, er anvendt konsekvent i regnskapet for den aktuelle perioden, eller at endringer av policyene er tilbørlig redegjort for, og at endringene er tilfredsstillende gjennomført og presentert med tilstrekkelige tilleggsopplysninger i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

4.2. Forhåndsbetingelser for en revisjon

4.2.1. For å fastsette hvorvidt forhåndsbetingelsene for en revisjon er til stede, skal revisor

- (a) fastslå hvorvidt rammeverket for finansiell rapportering, som skal anvendes ved utarbeidelsen av regnskapet, er akseptabelt,
- (b) oppnå en avtale med ledelsen om at den erkjenner og forstår sitt ansvar
 - (i) for utarbeidelsen av regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, herunder, der det er relevant, for at det gir et rettviseende bilde,
 - (ii) 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
 - (iii) for å gi revisor
 - a. tilgang til all informasjon ledelsen er kjent med og som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet, for eksempel regnskapsmateriale, dokumentasjon og andre forhold,
 - b. tilleggsinformasjon som revisor kan be ledelsen om i forbindelse med revisjonen, og
 - c. ubegrenset tilgang til personer i enheten som revisor finner det nødvendig å innhente revisjonsbevis fra.

4.2.2. Dersom forhåndsbetingelsene for en revisjon ikke er til stede, skal revisor diskutere forholdet med ledelsen. Med mindre det er pålagt ved lov eller forskrift skal revisor ikke akseptere det foreslåtte revisjonsoppdraget:

- (a) dersom revisor har fastslått at rammeverket for finansiell rapportering, som skal anvendes ved utarbeidelsen av regnskapet, ikke er akseptabelt, eller
- (b) dersom avtale med ledelsen om at den erkjenner og forstår sitt ansvar ikke er oppnådd.

4.2.3. Dersom ledelsen, eller de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, pålegger en slik begrensning av omfanget av revisors arbeid at revisor mener begrensningen vil føre til en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, skal revisor ikke akseptere et slikt begrenset oppdrag som et revisjonsoppdrag, med mindre lov eller forskrift pålegger revisor å gjøre det.

4.3. Vurderinger ved aksept eller fortsettelse av oppdrag

Gjennomføring av handlinger knyttet til aksept eller fortsettelse før planleggingen påbegynnes, hjelper revisor med å identifisere og evaluere hendelser eller omstendigheter som kan ha en negativ innvirkning på revisors evne til å planlegge og gjennomføre det aktuelle oppdraget.

4.3.1. Oppdragsansvarlig revisor skal fastslå hvorvidt

- (a) revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner knyttet til aksept og fortsettelse av revisjonsoppdraget er fulgt,⁸ og
- (b) konklusjoner som er trukket i forbindelse med aksept og fortsettelse av revisjonsoppdraget er adekvate, herunder at revisjonsoppdraget kan gjennomføres ved bruk av ISA for MKE i samsvar med Del A i denne standarden.

Del A beskriver forholdene som er relevante for oppdragsansvarlig revisor ved bestemmelse av hvorvidt bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig, særlig i forhold til begrensningene i bruk av denne standarden.

Informasjon og revisjonsbevis som er innhentet under handlinger knyttet til aksept og fortsettelse av klientforhold, kan brukes til å foreta bestemmelsen om bruk av ISA for MKE. Ytterligere informasjon kan også være innhentet under gjennomføring av handlinger knyttet til identifisering og vurdering av risikoer, som kan endre oppdragsansvarlig revisors innledende bestemmelse om bruk av ISA for MKE i samsvar med denne delen. Del 6 (se punkt 6.5.1) krever at oppdragsansvarlig revisor bestemmer hvorvidt ISA for MKE fortsatt er hensiktsmessig ut fra typen og omstendighetene ved enheten som revideres, under prosessen for identifisering og vurdering av risikoer. Vurdering av ytterligere informasjon under hele revisjonen kan endre oppdragsansvarlig revisors bestemmelse av hvorvidt bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig.

4.3.2. I noen tilfeller fastsetter lov eller forskrift i den relevante jurisdiksjonen utformingen av eller ordlyden i revisjonsberetningen på en måte som i betydelig grad avviker fra kravene i denne standarden. Under slike omstendigheter skal revisor evaluere

- (a) hvorvidt brukerne kan misforstå sikkerheten som er oppnådd ved revisjonen av regnskapet og, i så fall,
- (b) hvorvidt ytterligere forklaring i revisjonsberetningen kan redusere mulige misforståelser.

4.3.3. Dersom revisor konkluderer med at ytterligere forklaring i revisjonsberetningen ikke kan redusere mulige misforståelser, skal revisor ikke akseptere revisjonsoppdraget, med mindre lov eller forskrift pålegger revisor å gjøre det. En revisjon utført i samsvar med slik lov eller forskrift etterlever ikke kravene i ISA for MKE. Revisor skal følgelig ikke vise til at revisjonen er utført i samsvar med ISA for MKE i revisjonsberetningen.

4.4. Vilkår for revisjonsoppdraget

4.4.1. Revisor skal bli enig om vilkårene for revisjonsoppdraget med ledelsen eller, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Dersom lov eller forskrift fastsetter ansvaret til ledelsen på en måte som har tilsvarende virkning som det denne standarden krever, kan revisor bruke ordlyden i loven eller forskriften til å beskrive ansvaret i den skriftlige avtalen.

Vedlegg 2 inneholder et eksempel på engasjementsbrev.

⁸ ISQM 1 Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester, punkt 30, beskriver revisjonsforetakets ansvar for å fastsette kvalitetsmål knyttet til aksept av spesifikke oppdrag, herunder skjønnsmessige vurderinger knyttet til foretakets økonomiske og driftsmessige prioriteringer, når revisjonsforetaket beslutter å akseptere eller fortsette spesifikke oppdrag.

4.4.2. Ved løpende revisjonsoppdrag skal revisor vurdere hvorvidt omstendigheter krever at vilkårene for revisjonsoppdraget må endres, og hvorvidt det er behov for å minne enheten på de eksisterende vilkårene for revisjonsoppdraget.

4.4.3. Revisor skal ikke akseptere å endre vilkårene for revisjonsoppdraget dersom det ikke foreligger noen rimelig begrunnelse for å gjøre det.

4.4.4. Dersom revisor før revisjonsoppdraget er fullført blir anmodet om å endre revisjonsoppdraget til et oppdrag som gir lavere sikkerhet, skal revisor fastslå hvorvidt det foreligger rimelig begrunnelse for å gjøre det.

Før revisor samtykker i å endre et revisjonsoppdrag til forenklet revisorkontroll eller en beslektet tjeneste, kan det være nødvendig for revisor å vurdere om endringen kan få juridiske eller kontraktsmessige konsekvenser.

4.4.5. Dersom vilkårene for revisjonsoppdraget endres, skal revisor og ledelsen bli enige om og nedfelle de nye vilkårene for oppdraget i et engasjementsbrev eller annen egnet form for skriftlig avtale.

4.4.6. Dersom revisor ikke kan akseptere en endring av vilkårene for revisjonsoppdraget og ledelsen ikke tillater revisor å fortsette det opprinnelige revisjonsoppdraget, skal revisor

- (a) trekke seg fra revisjonsoppdraget dersom gjeldende lov eller forskrift tillater det, og
- (b) vurdere hvorvidt det foreligger en forpliktelse, enten kontraktsmessig eller på annet vis, til å rapportere omstendighetene til andre parter, for eksempel til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, eiere eller tilsynsmyndigheter.

4.5. Nye revisjonsoppdrag

4.5.1. Dersom oppdraget er et nytt revisjonsoppdrag og det har vært et bytte av revisor, skal revisor kommunisere med den tidligere revisoren i samsvar med relevante etiske krav.

4.5.2. Revisor skal lese det sist avlagte regnskapet og den tidligere revisorens beretning til dette, dersom det tidligere er avlagt regnskap, for å skaffe seg informasjon som er relevant for den inngående balansen, herunder tilleggsopplysninger.

4.5.3. Dersom regnskapet for den forrige perioden ble revidert av forrige revisor, og det ble avgitt en beretning med modifisert konklusjon, skal revisor vurdere virkningen av forholdet som lå til grunn for modifikasjonen, ved vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet for den aktuelle perioden.⁹

4.5.4. Revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis¹⁰ for hvorvidt den inngående balansen inneholder feilinformasjon som i vesentlig grad påvirker regnskapet for den aktuelle perioden, ved å

- (a) fastslå hvorvidt den utgående balansen fra den forrige perioden er korrekt overført til den aktuelle perioden, eller, der det er relevant, er korrigert,
- (b) fastslå hvorvidt den inngående balansen gjenspeiler bruk av forsvarlige regnskapspolicyer, og

⁹ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.9.

¹⁰ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.6.

- (c) utføre én eller flere av følgende handlinger:
- (i) når regnskapet for den forrige perioden ble revidert, gjennomgå den tidligere revisorens arbeidspapirer for å innhente revisjonsbevis vedrørende den inngående balansen,
 - (ii) evaluere hvorvidt revisjonshandlinger utført i den aktuelle perioden gir revisjonsbevis som er relevant for den inngående balansen, eller
 - (iii) utføre spesifikke revisjonshandlinger for å innhente revisjonsbevis vedrørende den inngående balansen.

Typen og omfanget av revisjonshandlinger som må utføres for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende den inngående balansen, avhenger blant annet av forhold som:

- *Hvilke regnskapspolicyer enheten følger.*
- *Typen kontosaldoer, transaksjonsklasser og tilleggsopplysninger samt risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet for den aktuelle perioden.*
- *Hvor vesentlig den inngående balansen er for regnskapet for den aktuelle perioden.*
- *Hvorvidt regnskapet for den forrige perioden ble revidert, og i så fall hvorvidt den tidligere revisoren avga en beretning med modifisert konklusjon.*

4.5.5. Dersom revisor innhenter revisjonsbevis for at den inngående balansen inneholder feilinformasjon som i vesentlig grad kan påvirke regnskapet for den aktuelle perioden, skal revisor utføre ytterligere revisjonshandlinger, som er hensiktsmessige etter omstendighetene, for å fastslå virkningen av feilinformasjonen på regnskapet for den aktuelle perioden.¹¹

4.5.6 Revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for hvorvidt regnskapspolicyene reflektert i den inngående balansen er anvendt konsekvent i regnskapet for den aktuelle perioden, eller at endringer av regnskapspolicyene er tilbørlig redegjort for, og at endringene er tilfredsstillende gjennomført og presentert med tilstrekkelige tilleggsopplysninger i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.¹²

4.6. Spesifikke kommunikasjonskrav

Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

4.6.1. Revisor skal kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

- (a) revisors ansvar for å utforme og gi uttrykk for en mening om regnskapet som er utarbeidet av ledelsen, og
- (b) at revisors ansvar ikke fritar ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll for deres ansvar for å føre tilsyn med utarbeidelsen av regnskapet.

4.7. Spesifikke dokumentasjonskrav

I tillegg til de generelle dokumentasjonskravene i Del 2.4 som gjelder under hele revisjonsoppdraget, er spesifikke forhold som skal dokumenteres i henhold til denne delen, beskrevet nedenfor.

¹¹ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.7.

¹² For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.8.

- 4.7.1. Revisor skal inkludere i revisjonsdokumentasjonen identifiserte forhold, relevante diskusjoner med personale og konklusjoner som er trukket med hensyn til aksept og fortsettelse av klientforhold og revisjonsoppdrag.
- 4.7.2. Revisor skal dokumentere grunnlaget for bestemmelsen om å bruke ISA for MKE.
- 4.7.3. Revisor skal dokumentere eventuelle endringer i bestemmelsen om å bruke ISA for MKE, dersom revisor blir oppmerksom på ytterligere informasjon under revisjonen som kan endre revisors profesjonelle skjønnsmessige vurdering.
- 4.7.4. Revisor skal nedfelle følgende i et engasjementsbrev eller en annen egnet form for skriftlig avtale:
- (a) at revisjonen vil bli utført ved bruk av ISA for MKE,
 - (b) målet med og omfanget av revisjonen av regnskapet,
 - (c) revisors oppgaver og plikter og ledelsens ansvar,
 - (d) identifisering av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering for utarbeidelsen av regnskapet,
 - (e) henvisning til den forventede formen på og innholdet i eventuelle uttalelser som skal avgis av revisor, og
 - (f) en erklæring om at det kan foreligge omstendigheter hvor en uttalelse kan avvike fra forventet form og innhold.
- 4.7.5. Dersom lov eller forskrift inneholder tilstrekkelig detaljerte krav til vilkårene for revisjonsoppdraget som det henvises til i denne standarden, er det ikke nødvendig at revisor nedfeller dem i en skriftlig avtale, med unntak av det faktum at slik lov eller forskrift finner anvendelse og at ledelsen erkjenner og forstår sitt ansvar.

5. Planlegging

Innhold i denne delen

Del 5 omhandler revisors ansvar for å planlegge revisjonen (herunder diskusjon i oppdragsteamet), og vesentlighetskonseptet ved planlegging og gjennomføring av revisjonen.

Virkeområde for denne delen

Planlegging er ikke en atskilt fase i revisjonen, men snarere en kontinuerlig og repeterende prosess som oppdateres og modifiseres under hele revisjonen om nødvendig. Del 6, identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon, og Del 7, håndtering av anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon, er også relevante for denne delen.

Enkelte krav i denne delen er også knyttet til handlinger i andre deler og kan kreve at revisor utfører disse handlingene for å oppfylle kravene i denne delen.

5.1. Mål

5.1.1. Revisors mål er å

- (a) planlegge revisjonen slik at revisjonsarbeidet blir utført på en effektiv måte, og
- (b) anvende vesentlighetskonseptet på en hensiktsmessig måte ved planlegging og gjennomføring av revisjonen.

5.2. Planleggingsaktiviteter

Type, tidspunkt og omfang av planleggingsaktiviteter vil variere etter typen og omstendighetene ved enheten, størrelsen på og typen oppdragsteam, tidligere erfaring som medlemmer av oppdragsteamet har med enheten, og eventuelle endringer i omstendigheter som skjer i løpet av revisjonsoppdraget.

Hensikten og målet med å planlegge revisjonen er de samme uansett om det dreier seg om et nytt eller et løpende revisjonsoppdrag. Dersom det dreier seg om et nytt revisjonsoppdrag, kan revisor imidlertid bli nødt til å utvide planleggingsaktivitetene fordi revisor vanligvis ikke har tidligere erfaring med enheten som ved planlegging av et løpende revisjonsoppdrag.

5.2.1. Revisor skal fastsette revisjonens innhold, når den skal utføres og angrepsvinkel, og

- (a) identifisere de karakteristiske trekkene ved oppdraget som definerer oppdragets omfang,
- (b) verifisere oppdragets rapporteringsmål for å planlegge når revisjonen skal gjennomføres og typen kommunikasjon som kreves,
- (c) vurdere hvilke faktorer som etter revisors profesjonelle skjønn vil være avgjørende for styring av arbeidet til medlemmene av oppdragsteamet,
- (d) vurdere resultatene av de innledende oppdragsaktivitetene og, der det er relevant, hvorvidt kunnskap som er opparbeidet på andre oppdrag utført av oppdragsansvarlig revisor for enheten, er relevant, og
- (e) verifisere typen, tidspunktet og omfanget av handlinger som skal utføres, og ressursene som er nødvendige for å gjennomføre revisjonen, herunder å fastslå hvorvidt det vil være behov for eksperter.

Fastsettelse av revisjonens innhold, når den skal utføres og angrepsvinkel trenger ikke å være en kompleks eller tidkrevende øvelse. For eksempel kan et kort notat utarbeidet etter forrige revisjon basert på en gjennomgåelse av arbeidspapirene der det legges vekt på forhold som ble identifisert i den nylig sluttførte revisjonen, som oppdateres i den aktuelle perioden basert på diskusjoner med enhetens eier-leder, tjene som dokumentasjon på revisjonsoppdragets innhold, når det skal utføres og angrepsvinkel. Revisor kan benytte standard revisjonsprogrammer eller sjekklister basert på antakelsen om få identifiserte kontroller, noe som ofte er tilfellet for en mindre kompleks enhet, forutsatt at de er tilpasset omstendighetene ved oppdraget, herunder revisors risikovurderinger.

Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor

5.2.2. Oppdragsansvarlig revisor og andre sentrale medlemmer av oppdragsteamet skal delta i planleggingen av revisjonen.

5.2.3. Revisor skal planlegge type, tidspunkt og omfang av rettleiding og oppfølging av medlemmer av oppdragsteamet, og gjennomgåelsen av arbeidet deres.

5.2.4. Oppdragsansvarlig revisor skal vurdere informasjon innhentet i aksept- og fortsettelsesprosessen ved planlegging og gjennomføring av revisjonen.

5.2.5. Når informasjon som brukes til å planlegge og utføre revisjonen, er innhentet gjennom tidligere erfaring med enheten, eller tidligere revisjoner, skal revisor vurdere hvorvidt slik informasjon fortsatt er relevant og pålitelig som revisjonsbevis i den aktuelle perioden.

5.2.6. Revisor skal oppdatere og endre revisjonens innhold, når den utføres og angrepsvinkel ved behov etter hvert som revisjonen utføres.

Diskusjon i oppdragsteamet

Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor

5.2.7. Oppdragsansvarlig revisor og andre sentrale medlemmer av oppdragsteamet skal diskutere muligheten for at enhetens regnskap kan inneholde vesentlig feilinformasjon, herunder:

- (a) Anvendelsen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering basert på de faktiske forholdene og omstendighetene.
- (b) Hvordan og hvor enhetens regnskap kan være eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, herunder hvordan misligheter kan oppstå, og hvordan misligheter eller feil kan oppstå som følge av relasjoner til nærstående parter eller transaksjoner med disse.

Diskusjoner i oppdragsteamet skal gjennomføres uten hensyn til eventuelle oppfatninger som oppdragsteamet kan ha om at ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er ærlige og har integritet.

Diskusjonen i oppdragsteamet kan også inkludere andre forhold knyttet til revisjonen, for eksempel logistikkmessige, driftsmessige eller andre forhold (for eksempel når risikoer for vesentlig feilinformasjon kan ha forandret seg fra tidligere år, eller forhold knyttet til relevante etiske krav, herunder krav til uavhengighet), tidspunktet for revisjonen og pålagt kommunikasjon.

5.2.8. Dersom det er medlemmer av oppdragsteamet som ikke deltar i diskusjonen, skal oppdragsansvarlig revisor fastsette hvilke forhold som skal kommuniseres til disse medlemmene.

Bruk av arbeidet til ekspert engasjert av ledelsen (ledelsens ekspert)

5.2.9. Dersom informasjon som skal brukes som revisjonsbevis er utarbeidet ved hjelp av arbeidet til ledelsens ekspert, skal revisor, sett i forhold til betydningen av ekspertens arbeid for revisors formål,

- (a) evaluere ekspertens kompetanse, kapabiliteter og objektivitet, og
- (b) opparbeide seg en forståelse av ekspertens arbeid.

Evaluerings av kompetansen, kapabilitetene og objektiviteten til ledelsens ekspert

Kompetanse er knyttet til ekspertens type og nivå av ekspertise. Kapabilitet er knyttet til ekspertens mulighet til å utøve denne kompetansen ut fra omstendighetene. Objektivitet er knyttet til den mulige virkningen som partiskhet, interessekonflikt eller andres innflytelse kan ha på ekspertens profesjonelle eller forretningsmessige skjønn. Forhold som er relevante for å evaluere kompetansen, kapabilitetene og objektiviteten til ledelsens ekspert, kan inkludere hvorvidt ekspertens arbeid er underlagt standarder for faglig utførelse eller andre profesjonelle eller bransjerelaterte krav.

Opparbeidelse av en forståelse av arbeidet til ledelsens ekspert

Ved opparbeidelse av en forståelse av arbeidet til ledelsens ekspert kan evaluering av avtalen mellom enheten og eksperten hjelpe revisor med å fastslå hensiktsmessigheten av det følgende for revisors formål:

- *typen, omfanget og målene for ekspertens arbeid,*
- *ledelsens og ekspertens respektive roller og ansvar, og*
- *type, tidspunkt og omfang av kommunikasjon mellom ledelsen og eksperten, herunder formen på enhver rapport som skal avgis av eksperten.*

Beslutning om hvorvidt revisor skal bruke arbeidet til revisors ekspert

5.2.10. Dersom ekspertise på et annet felt enn regnskap eller revisjon er nødvendig for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, skal revisor fastslå hvorvidt revisor skal bruke arbeidet til revisors ekspert.

Dersom utarbeidelsen av regnskapet involverer bruk av ekspertise innenfor et annet felt enn regnskap, er det ikke alltid at revisor, som har ferdigheter innenfor regnskap og revisjon, har den nødvendige ekspertisen til å kunne revidere regnskapet. Revisors beslutning om hvorvidt revisor skal bruke arbeidet til revisors ekspert, og i så fall når og i hvilken grad, hjelper revisor med å oppfylle kravene i punkt 3.2.7. og 5.2.1.(e). Under revisjonens løp, eller dersom omstendigheter endres, kan det være nødvendig for revisor å revurdere tidligere beslutninger om bruk av arbeidet til revisors ekspert.

Revisor alene har ansvaret for konklusjonen som uttrykkes i revisjonsberetningen, og dette ansvaret reduseres ikke selv om revisor bruker arbeidet til revisors ekspert. Dersom en revisor som bruker arbeidet til revisors ekspert, konkluderer med at ekspertens arbeid er tilstrekkelig for revisors formål basert på revisjonshandlingene som er utført og bevis som er innhentet, kan revisor likevel akseptere ekspertens funn eller konklusjoner på ekspertens felt som hensiktsmessig revisjonsbevis.

5.2.11. Revisor skal vurdere det følgende ved fastsettelse av type, tidspunkt og omfang av handlinger knyttet til revisors ekspert:

- (a) typen forhold som ekspertens arbeid er knyttet til,

- (b) risikoene for vesentlig feilinformasjon i forholdet som ekspertens arbeid er knyttet til,
- (c) betydningen av ekspertens arbeid for revisjonen,
- (d) revisors kunnskap om og erfaring med tidligere arbeid utført av eksperten, og
- (e) hvorvidt eksperten er underlagt revisjonsforetakets retningslinjer eller rutiner for kvalitetsstyring.

5.2.12. Dersom revisor bruker arbeidet til revisors ekspert, skal revisor

- (a) evaluere hvorvidt revisors ekspert har kompetansen, kapabiliteten og objektiviteten som er nødvendig for revisors formål. Ved bruk av en ekstern ekspert skal evalueringen av objektivitet omfatte forespørsler vedrørende interesser og relasjoner som kan skape en trussel mot ekspertens objektivitet;
- (b) opparbeide seg en tilstrekkelig forståelse av ekspertens fagfelt for å gjøre revisor i stand til å fastsette typen, omfanget og målene for ekspertens arbeid for revisors formål, og evaluere adekvansen av arbeidet for revisors formål; og
- (c) avtale, i skriftlig form der det er hensiktsmessig, typen, omfanget og målene for ekspertens arbeid, revisors og ekspertens respektive roller og ansvar, type, tidspunkt og omfang av kommunikasjon og nødvendigheten av at eksperten overholder krav til konfidensialitet.

5.3. Vesentlighet

5.3.1. Revisor skal fastsette vesentlighet for regnskapet totalt sett.

Vesentlighet i revisjonssammenheng

Vesentlighetskonseptet anvendes av revisor både ved planlegging og gjennomføring av revisjonen, ved evaluering av virkningen av identifisert feilinformasjon på revisjonen, av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet, og ved utarbeidelse av en konklusjon i revisjonsberetningen.

Revisors fastsettelse av vesentlighet er en sak som krever profesjonelt skjønn, og påvirkes av revisors oppfatning av hvilke behov for finansiell informasjon brukerne av regnskapet har.

Revisors profesjonelle skjønnsmessige vurdering av feilinformasjon som vil bli ansett som vesentlig, gir grunnlag for å

- *fastsette type, tidspunkt og omfang av handlinger for å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon,*
- *identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon, og*
- *fastsette type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger.*

Bruk av referanseverdier ved fastsettelse av vesentlighet for regnskapet totalt sett

Det anvendes ofte en prosent på en valgt referanseverdi som utgangspunkt for å fastsette vesentlighet for regnskapet totalt sett. Faktorer som kan påvirke identifiseringen av en hensiktsmessig referanseverdi omfatter de følgende:

- *elementene i regnskapet (for eksempel eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter, kostnader);*
- *hvorvidt det finnes poster som brukerne tenderer til å fokusere på;*

- *typen enhet, hvor i livssyklusen enheten befinner seg samt bransjen og de økonomiske omgivelsene som enheten opererer i;*
- *enhetens eierstruktur og måten den er finansiert på. Dersom en enhet for eksempel utelukkende er finansiert med gjeld i stedet for egenkapital, kan brukerne legge større vekt på eiendeler, og krav på dem, enn på enhetens inntekter; og*
- *referanseverdiens relative volatilitet.*

Eksempler på referanseverdier som kan være hensiktsmessige ut fra omstendighetene ved enheten omfatter kategorier av rapporterte poster som for eksempel resultat før skatt, samlede inntekter, bruttofortjeneste og samlede kostnader, samlet egenkapital eller verdi av nettoeiendeler. Resultat før skatt for videreført virksomhet blir ofte brukt for kommersielle enheter. Når resultat før skatt for videreført virksomhet er volatil, kan andre referanseverdier være mer hensiktsmessige, som for eksempel bruttofortjeneste eller samlede inntekter. For en organisasjon med ikke-økonomisk formål kan en referanseverdi som for eksempel inntekter, kostnader, eiendeler eller egenkapital, være mer relevant.

Når en enhets resultat før skatt for videreført virksomhet over tid ikke gir mening, slik det kan være tilfellet for en eierstyrt virksomhet der eieren tar ut mye av fortjenesten før skatt i form av godtgjørelse, kan en referanseverdi som for eksempel resultat før godtgjørelse og skatt, være mer relevant.

Det er et forhold mellom prosenten og den valgte referanseverdien, slik at en prosent anvendt på resultat før skatt for videreført virksomhet vanligvis vil være høyere enn en prosent anvendt på samlede inntekter.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

Når det gjelder en enhet i offentlig sektor, er det ofte lovgivende, bevilgende og regulerende myndighet som er de primære brukerne av regnskapet. Videre kan regnskapet bli brukt til å fatte andre beslutninger enn økonomiske beslutninger. Fastsettelsen av vesentlighet for regnskapet totalt sett ved revisjon av regnskapet til en enhet i offentlig sektor påvirkes derfor av lov, forskrift eller annen autoritativ kilde, og av behovet for finansiell informasjon som lovgivere og allmennheten har i knyttet til handlingsplaner og tiltak i offentlig sektor.

Ved revisjon av en enhet i offentlig sektor kan samlede kostnader eller nettokostnader/-utbetalinger (kostnader minus inntekter, eller utbetalinger minus innbetalinger) være hensiktsmessige referanseverdier for programaktiviteter. Når en enhet i offentlig sektor forvalter offentlige eiendeler, kan eiendeler være en hensiktsmessig referanseverdi.

- 5.3.2. Revisor skal også fastsette vesentlighetsgrensen eller -grensene som skal anvendes på bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, dersom det i lys av enhetens særlige omstendigheter finnes én eller flere bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger hvor feilbeløp som er lavere enn vesentlighet for regnskapet totalt sett rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet.
- 5.3.3. Revisor skal fastsette arbeidsvesentlighet for å anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon og type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger.

Planlegging av revisjonen utelukkende for å avdekke individuell vesentlig feilinformasjon overser det faktum at summen av individuell uvesentlig feilinformasjon kan medføre at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, og gir ingen margin for mulig uavdekket feilinformasjon. Arbeidsvesentlighet

(som, slik det er definert, er ett eller flere beløp) fastsettes for å redusere sannsynligheten for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon overstiger vesentlighet, til et hensiktsmessig lavt nivå.

Fastsettelsen av arbeidsvesentlighet er ikke en enkel mekanisk beregning og innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn. Den påvirkes av revisors forståelse av enheten, som oppdateres i forbindelse med identifisering og vurdering av risikoer, og av typen og omfanget av feilinformasjon identifisert i tidligere revisjoner og således revisors forventninger til feilinformasjon i den aktuelle perioden.

Feilinformasjon som er klart ubetydelig

Del 7 krever at revisor skal akkumulere feilinformasjon identifisert under revisjonen, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelig. Revisor kan bestemme en beløpsgrense hvor beløp under denne grensen i den enkelte regnskapsoppstilling vil være klart ubetydelige og ikke behøver å akkumuleres siden revisor forventer at akkumulering av slike beløp klart ikke vil ha noen vesentlig betydning for regnskapet.

- 5.3.4. Dersom revisor under revisjonen blir oppmerksom på informasjon som ville ha medført at revisor innledningsvis hadde fastsatt et annet beløp (eller flere beløp), skal revisor revurdere vesentlighet for regnskapet totalt sett (og, dersom det er relevant, vesentlighetsgrensen eller -grensene for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger).
- 5.3.5. Dersom revisor konkluderer med at en lavere vesentlighet for regnskapet totalt sett (og, dersom det er relevant, vesentlighetsgrense eller -grenser for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger) enn den som ble fastsatt innledningsvis, er hensiktsmessig, skal revisor bestemme hvorvidt det er nødvendig å revurdere arbeidsvesentlighet, og hvorvidt type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger fortsatt er hensiktsmessige.

5.4. Spesifikke kommunikasjonskrav

- 5.4.1. Revisor skal kommunisere en oversikt over revisjonens planlagte innhold, når den skal utføres og angrepsvinkel til ledelsen og, der det er relevant, til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

5.5. Spesifikke dokumentasjonskrav

I tillegg til de generelle dokumentasjonskravene i Del 2.4 som gjelder under hele revisjonsoppdraget, er spesifikke forhold som skal dokumenteres i henhold til denne delen, beskrevet nedenfor.

- 5.5.1. Revisor skal inkludere i revisjonsdokumentasjonen en beskrivelse av revisjonens innhold, når den skal utføres og angrepsvinkel, herunder type, tidspunkt og omfang av handlinger som skal utføres, og vesentlige endringer som er foretatt under revisjonen, og årsakene til disse endringene.

Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor

- 5.5.2. Revisor skal inkludere i revisjonsdokumentasjonen forholdene som er diskutert i oppdragsteamet og de viktige beslutningene som er fattet, herunder de viktige beslutningene vedrørende muligheten for at enhetens regnskap kan inneholde vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

- 5.5.3. Revisor skal inkludere i revisjonsdokumentasjonen

- (a) de følgende beløpene og faktorene vurdert ved fastsettelsen av disse beløpene (herunder eventuelle revurderinger etter behov):
 - (i) vesentlighet for regnskapet totalt sett,
 - (ii) dersom det er relevant, vesentlighetsgrensen eller -grensene for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, og
 - (iii) arbeidsvesentlighet; og
- (b) en øvre beløpsgrense for når feilinformasjon vil bli ansett som klart ubetydelig.

6. Identifisering og vurdering av risikoer

Innhold i denne delen

Del 6 inneholder kravene som er relevante for revisors oppgaver med og plikter til å utføre handlinger og tilknyttede aktiviteter for å

- opparbeide seg en forståelse av enheten og dens omgivelser, det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og enhetens internkontrollsystem,
- identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå, enten som følge av misligheter eller feil, og
- vurdere iboende risiko og kontrollrisiko.

Vedlegg 3 illustrerer det repeterende aspektet ved revisors identifisering og vurdering av risikoer.

Virkeområde for denne delen

Denne delen omhandler revisors oppgaver med og plikter til å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, som danner grunnlaget for revisjonshandlingene som utføres for å håndtere de anslåtte risikoene i Del 7. Del 5 omhandler revisors forpliktelser knyttet til planleggingsaktiviteter, herunder kravene til diskusjon i oppdragsteamet.

6.1. Mål

- 6.1.1. Revisors mål er å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon, enten som følge av misligheter eller feil, på regnskaps- og påstandsnivå, for å danne grunnlag for utforming og gjennomføring av handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon.

Forståelse av enheten og dens omgivelser, det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og enhetens internkontrollsystem gjør det mulig for revisor å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon. Revisors identifisering og vurdering av risikoer er en repeterende og dynamisk prosess.

6.2. Handlinger for å identifisere og anslå risikoer og tilknyttede aktiviteter

- 6.2.1. Revisor skal utforme og gjennomføre handlinger for å innhente revisjonsbevis som gir et tilstrekkelig grunnlag for å

- (a) identifisere og anslå risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå, enten som følge av misligheter eller feil, og
- (b) utforme videre revisjonshandlinger.

Revisor utøver profesjonelt skjønn for å fastsette typen og omfanget av handlingene som skal utføres, som kan variere basert på formaliseringen av enhetens retningslinjer eller rutiner.

Enkelte mindre komplekse enheter, og særlig eier-ledede enheter, har ikke nødvendigvis etablert strukturerte prosesser og systemer, eller kan ha etablert prosesser eller systemer med begrenset dokumentasjon eller manglende konsistens i måten de utføres på. Når slike systemer og prosesser ikke er formaliserte, kan handlingene beskrevet i punkt 6.2.3. fortsatt være påkrevd.

Utforming og gjennomføring av handlinger for å innhente revisjonsbevis på en måte som ikke tenderer mot å innhente bekreftende revisjonsbevis, eller mot å ekskludere revisjonsbevis som kan

være motstridende, kan innebære innhenting av revisjonsbevis fra flere kilder i og utenfor enheten. Revisor er imidlertid ikke pålagt å utføre et uttømmende søk for å identifisere alle mulige kilder til bevis.

6.2.2. Ved innhenting av revisjonsbevis for å identifisere og anslå risikoer for vesentlig feilinformasjon og utforme videre revisjonshandlinger skal revisor vurdere informasjon fra

- (a) handlinger utført i forbindelse med aksept eller fortsettelse av oppdraget, og
- (b) der det er relevant, andre oppdrag som oppdragsansvarlig revisor har utført for enheten.

6.2.3. Handlingene for å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon skal omfatte

- (a) forespørsler til ledelsen og til andre relevante personer i enheten,
- (b) analytiske handlinger, og
- (c) observasjon og inspeksjon.

Det kreves ikke at revisor utfører alle disse handlingene for hvert enkelt aspekt ved revisors forståelse som kreves i denne delen.

Analytiske handlinger utført som en handling for å identifisere og anslå risikoer for vesentlig feilinformasjon, kan bidra til å identifisere uoverensstemmelser, uvanlige transaksjoner eller hendelser samt beløp, forholdstall og trender som kan indikere at det foreligger forhold som har konsekvenser for revisjonen. Uvanlige eller uventede sammenhenger som blir identifisert, kan hjelpe revisor med å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon, særlig risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, herunder de som er knyttet til inntektskontoer.

Analytiske handlinger utført som en del av identifiseringen og vurderingen av risikoer, kan omfatte både finansiell (f.eks. salgsspris) og ikke-finansiell informasjon (f.eks. volum av solgte varer) og bruk av data som er aggregert på et høyt nivå. Revisor kan utføre en enkel sammenligning av informasjon, for eksempel endringen i kontosaldoer fra tidligere perioder, for å identifisere områder med potensielt høyere risiko.

Observasjon og inspeksjon kan underbygge, bekrefte eller motsi forespørsler rettet til ledelsen og andre, og kan også gi informasjon om enheten og dens omgivelser. Når retningslinjer eller rutiner ikke er dokumentert, eller når enhetens kontroller ikke er formalisert, kan revisor fortsatt være i stand til å innhente noe revisjonsbevis for å underbygge identifiseringen og vurderingen av risikoer for vesentlig feilinformasjon gjennom observasjon eller inspeksjon av gjennomføringen av kontrollen.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

Når revisorer i enheter i offentlig sektor retter forespørsler til dem som kan inneha informasjon som forventes å være til hjelp ved identifisering av vesentlig feilinformasjon, kan de innhente informasjon fra flere kilder, for eksempel fra revisorer som deltar i forvaltningsrevisjon eller andre revisjoner relatert til enheten. Handlinger utført av revisorer i offentlig sektor for å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon, kan også omfatte observasjon og inspeksjon av dokumenter utarbeidet av ledelsen til lovgivende og bevilgende myndighet, for eksempel dokumenter relatert til pålagt resultatrapportering.

Automatiserte verktøy og teknikker

Dersom revisor bruker automatiserte verktøy og teknikker, kan revisor utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon på relativt store

mengder data (fra hovedboken, reskontroer eller andre driftsdata), herunder for analyse, observasjon eller inspeksjon.

- 6.2.4. Ved utforming og gjennomføring av handlinger for å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon skal revisor vurdere mulige risikoer for vesentlig feilinformasjon som følger av
- (a) misligheter eller feil,
 - (b) relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse, og
 - (c) hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift.

Misligheter

Uredelig regnskapsrapportering innebærer tilsiktet feilinformasjon, herunder å utelate beløp eller tilleggsopplysninger i et regnskap, for å mislede regnskapsbrukere. Uredelig regnskapsrapportering omfatter ofte ledelsens overstyring av kontroller som ellers synes å fungere effektivt, for eksempel å foreta falske posteringer nær slutten av en regnskapsperiode.

Underslag av eiendeler innebærer tyveri av en enhets eiendeler, og begås ofte av ansatte og gjelder ofte forholdsvis små og ubetydelige beløp. Det kan imidlertid også omfatte ledelsen, som vanligvis er bedre i stand til å skjule underslag på måter som er vanskelige å avdekke.

Underslag av eiendeler ledsages ofte av falske eller villedende registrerte opplysninger eller dokumenter for å skjule at eiendeler mangler eller er pantsatt uten nødvendig tillatelse.

I en mindre kompleks enhet kan det være andre mislighetsrisikofaktorer enn i mer komplekse enheter. På den ene side kan ledelsen eller eier-leder være i stand til å føre mer effektivt tilsyn enn i en mer kompleks enhet, noe som kan kompensere for de mer begrensede mulighetene for arbeidsdeling. På den annen side kan mindre arbeidsdeling og mer direkte deltakelse av ledelsen eller eier-leder gi ledelsen eller eier-leder større mulighet til å overstyre kontroller og begå misligheter. Mindre komplekse enheter, herunder eier-ledere, kan også være utsatt for annet press eller ha andre incentiver for å begå misligheter enn ledelsen i mer komplekse enheter. Vedlegg 4 omhandler mislighetsrisikofaktorer som er relevante for mindre komplekse enheter.

Nærstående parter

I noen mindre komplekse enheter kan transaksjoner mellom nærstående parter som involverer eier-ledere og nære familiemedlemmer være vanlig, særlig i enheter med få eiere. Det kan forekomme at disse transaksjonene ikke blir gjennomført på vanlige markedsvilkår. Enkelte transaksjoner mellom nærstående parter kan for eksempel gjennomføres uten vederlag, eller til vederlag som avviker signifikant fra virkelig verdi.

Fortsatt drift

Hendelser eller forhold som kan reise tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, og som er særlige relevante for en mindre kompleks enhet, er blant annet risikoen for bortfall av finansiering fra banker og andre långivere, nære familiemedlemmer eller eier-ledere, tap av en hovedleverandør, stor kunde eller nøkkelmedarbeider, eller tap av retten til å drive virksomhet under en lisens, en franchiseavtale eller en annen rettslig avtale.

- 6.2.5. Dersom konklusjonen i revisjonsberetningen til regnskapet for den forrige perioden ble modifisert, skal revisor evaluere virkningen på regnskapet for den aktuelle perioden når revisor identifiserer og vurderer risikoer for vesentlig feilinformasjon.

6.3. Forståelse av relevante aspekter ved enheten

Revisors forståelse av relevante aspekter ved enheten, herunder enheten og dens omgivelser, det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og enhetens internkontrollsystem, utgjør en referanseramme for revisors arbeid med å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon, og danner også grunnlag for hvordan revisor planlegger og gjennomfører videre revisjonshandlinger.

Forespørsler til ledelsen og andre i enheten

6.3.1. Revisor skal forespørre ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om

- (a) hvordan enheten identifiserer forretningsrisikoer som er relevante for utarbeidelsen av regnskapet, og hvordan de håndteres;
- (b) risikoene for misligheter i enheten og kontrollene som ledelsen har opprettet for å redusere disse risikoene;
- (c) typen og omfanget av ledelsens direkte deltakelse i driften eller andre aktiviteter som kan hjelpe ledelsen med å forhindre eller avdekke feil i regnskapsinformasjon eller identifisere kontroller som ikke fungerer som tiltenkt;
- (d) identiteten til enhetens nærstående parter, herunder:
 - (i) endringer siden den forrige perioden,
 - (ii) hva slags relasjoner enheten har til disse nærstående partene, og
 - (iii) hvorvidt enheten har gjennomført transaksjoner med disse nærstående partene i perioden, og, hvis ja, hva slags transaksjoner og hva som var formålet med transaksjonene;
- (e) hvorvidt enheten overholder lover eller forskrifter som kan ha betydning for regnskapet, og hvorvidt det har vært korrespondanse med relevante lisensgivende eller regulerende myndigheter som kan være relevant for regnskapet; og
- (f) grunnlaget for hensikten med å bruke forutsetningen om fortsatt drift, hvorvidt det foreligger hendelser eller forhold som, enkeltvis eller samlet, kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift og, hvis ja, hvilke planer ledelsen har for å håndtere disse.

Forespørsler til ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, hjelper revisor med å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon og håndtere disse risikoene.

Forespørsler om hvordan enheten identifiserer og vurderer forretningsrisikoer som er relevante for utarbeidelsen av regnskapet, kan hjelpe revisor med å forstå

- *hvor identifiserte forretningsrisikoer foreligger,*
- *hvorvidt, og hvordan, enheten har håndtert disse risikoene, og*
- *hvorvidt risikoene som enheten står overfor er blitt identifisert, vurdert og håndtert på en hensiktsmessig måte ut fra typen og omstendighetene ved enheten.*

Forespørsler om risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter i enheten, kan hjelpe revisor med å forstå

- *ledelsens vurdering av risikoen for at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, herunder arten, omfanget og hyppigheten av slike vurderinger,*
- *ledelsens prosess for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i enheten, herunder eventuelle spesifikke risikoer for misligheter som ledelsen har identifisert eller er blitt gjort oppmerksom på, eller transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger der det er sannsynlig at det foreligger en risiko for misligheter, og*
- *ledelsens eventuelle kommunikasjon til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll vedrørende ledelsens prosesser for å identifisere og håndtere risikoer for misligheter i enheten.*

Forespørsler om hvordan ledelsen utfører aktiviteter for å forebygge og avdekke feil i regnskapsinformasjon og identifiserer kontroller som ikke fungerer som tiltenkt, kan omfatte forespørsler om hvilken informasjon ledelsen bruker og på hvilket grunnlag ledelsen vurderer at informasjonen er tilstrekkelig pålitelig, og forespørsler om hvordan mangler blir utbedret. Disse forespørlene hjelper revisor med å forstå hvorvidt de andre komponentene ved enhetens internkontrollsystem er til stede og fungerer på en hensiktsmessig måte ut fra omstendighetene ved enheten, tatt i betraktning enhetens type og kompleksitet.

Når fortsatt drift legges til grunn for regnskapet, utarbeides regnskapet under den forutsetning at enheten er i drift og vil fortsette sin virksomhet i overskuelig fremtid. Regnskap med generelt formål blir utarbeidet basert på fortsatt drift, med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvikle enheten eller å avslutte driften, eller ikke har noe annet realistisk alternativ. Når det er riktig å bruke fortsatt drift som grunnlag for regnskapet, registreres eiendeler og gjeld basert på at enheten vil kunne realisere sine eiendeler og møte sine forpliktelser gjennom den ordinære virksomheten.

Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor

6.3.2. Revisor skal dele relevant informasjon som er innhentet om enhetens nærstående parter med de andre medlemmene av oppdragsteamet.

6.3.3. Revisor skal rette forespørsler til ledelsen, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og, der det er relevant, andre personer i enheten for å fastslå hvorvidt de har kjennskap til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter som påvirker enheten.

Forståelse av enheten og dens omgivelser

6.3.4. Revisor skal opparbeide seg en forståelse av

- a) enhetens organisasjonsstruktur, eierskap og styring og kontroll, og forretningsmodell,
- b) bransjen og andre eksterne faktorer som påvirker enheten,
- c) hvordan enhetens finansielle resultater blir målt,
- d) det lovmessige og regulatoriske rammeverket som gjelder for enheten, og hvordan enheten etterlever dette rammeverket,
- e) enhetens transaksjoner og andre hendelser og forhold som kan medføre et behov for, eller endringer i, regnskapsestimer som skal innregnes eller opplyses om, og

- (f) avtaler eller relasjoner som kan føre til gjeld eller fremtidige forpliktelser som ikke er innregnet.

Forståelse av enhetens forretningsmodell hjelper revisor med å forstå enhetens mål og strategi, og hvilke forretningsrisikoer enheten tar og står overfor. Forståelse av enhetens forretningsrisikoer hjelper revisor med å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon, ettersom de fleste forretningsrisikoer til slutt vil ha finansielle konsekvenser og dermed en virkning på regnskapet. Når revisor opparbeider seg en forståelse av enhetens forretningsmodell, kan revisor også vurdere enhetens bruk av IT.

Relevante bransjemessige faktorer omfatter forhold som konkurransesituasjonen, leverandør- og kunderelasjoner og teknologisk utvikling. Andre eksterne faktorer som påvirker enheten og som revisor kan vurdere, omfatter klimarelaterte risikoer, den generelle økonomiske situasjonen, rentenivå og tilgjengelig finansiering samt inflasjon og valutarevaluering.

Når revisor opparbeider seg en forståelse av avtaler eller relasjoner som kan føre til gjeld eller fremtidige forpliktelser som ikke er innregnet, kan revisor vurdere å gjennomgå referater fra møter og korrespondanse med juridiske rådgivere og kostnadskontoer for juridisk bistand.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

Enheter i offentlig sektor kan skape og levere verdi på andre måter enn dem som skaper avkastning for eiere, men vil fortsatt ha en «forretningsmodell» med et bestemt mål. Forhold som er relevante for enhetens forretningsmodell og som revisorer i offentlig sektor kan opparbeide seg en forståelse av, omfatter:

- kunnskap om relevante myndighetsaktiviteter, herunder relaterte programmer*
- program mål og -strategier, herunder elementer i offentlig politikk*

Forståelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering

6.3.5. Revisor skal opparbeide seg en forståelse av

- (a) det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, herunder, for regnskapsestimer, innregningskriteriene, målegrunnlagene og de relaterte presentasjons- og notekravene, og hvordan de anvendes innenfor rammen av typen og omstendighetene ved enheten og dens omgivelser, og
- (b) enhetens regnskapspolicyer og årsakene til eventuelle endringer i disse.

6.3.6. Revisor skal evaluere hvorvidt enhetens regnskapspolicyer er hensiktsmessige og i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

Forståelse av enhetens internkontrollsystem

I mindre komplekse enheter, og særlig eier-ledede enheter, vil måten enhetens internkontrollsystem utformes, implementeres og vedlikeholdes på, variere med enhetens størrelse og kompleksitet. Når det ikke er noen formaliserte prosesser eller dokumenterte retningslinjer eller rutiner, er revisor fortsatt pålagt å opparbeide seg en forståelse av hvordan ledelsen eller, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, forebygger og avdekker misligheter og feil, og anvende profesjonelt skjønn for å fastsette typen og omfanget av handlinger som må utføres for å opparbeide seg forståelsen som kreves.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

Revisorer i enheter i offentlig sektor har ofte ytterligere oppgaver og plikter med hensyn til den interne kontrollen, for eksempel å rapportere om overholdelse av kodifisert «god skikk» eller rapportering av utgifter i forhold til budsjett. Revisorer i enheter i offentlig sektor kan også være forpliktet til å rapportere om overholdelse av lov, forskrift eller krav fra andre autoritative kilder. Deres vurderinger av internkontrollsystemet kan følgelig være videre og mer detaljerte.

Forståelse av enhetens kontrollmiljø

6.3.7. Revisor skal

- (a) opparbeide seg en forståelse av kontrollmiljøet som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet, og
- (b) evaluere hvorvidt kontrollmiljøet gir et hensiktsmessig grunnlag for enhetens internkontrollsystem, tatt i betraktning enhetens type og kompleksitet.

Revisors forståelse kan omfatte

- *hvordan ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, fører tilsyn med enheten, håndhever integritet og etiske verdier, for eksempel ved å kommunisere sine forventninger til forretningspraksis og etisk atferd til ansatte,*
- *enhetens kultur, herunder hvorvidt ledelsen fremmer ærlighet og etisk atferd,*
- *enhetens tildeling av myndighet og ansvar,*
- *hvordan enheten tiltrekker seg, utvikler og beholder kompetente personer, og*
- *der det er relevant, i hvilken grad eier-ledere deltar aktivt i virksomheten og hvordan dette kan påvirke risikoene for at ledelsen overstyrer kontroller som følge av manglende arbeidsdeling.*

Kontrollmiljøet gir et overordnet grunnlag for driften av de andre komponentene ved enhetens internkontrollsystem, og mangler kan undergrave resten av enhetens internkontrollsystem. Selv om kontrollmiljøet verken forebygger eller avdekker og korrigerer feilinformasjon direkte, kan det virke inn på effektiviteten av andre kontroller i internkontrollsystemet. Kontrollmiljøet omfatter styrings-, kontroll- og ledelsesfunksjoner samt holdningene, bevisstheten og handlingene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll samt ledelsen med hensyn til enhetens internkontrollsystem og dets betydning i enheten.

Fordi kontrollmiljøet er grunnleggende for enhetens internkontrollsystem, kan eventuelle mangler ha gjennomgripende virkninger på utarbeidelsen av regnskapet. Derfor påvirker revisors forståelse og evaluering av kontrollmiljøet revisors identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå, og kan også påvirke identifiseringen og vurderingen av risikoer for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, og revisors håndtering av de anslåtte risikoene.

Det kan være at noen av eller alle komponentene ved kontrollmiljøet ikke gjelder for en mindre kompleks enhet, eller at de er mindre formaliserte. Det kan for eksempel være at en mindre kompleks enhet ikke har noen skriftlige etiske regler, men i stedet har utviklet en kultur som vektlegger viktigheten av integritet og etisk atferd gjennom muntlig kommunikasjon og ved at ledelsen går foran med et godt eksempel.

Enkelte enheter kan være dominert av en enkeltperson som kan utøve en god del skjønn. Handlingene og holdningene til denne personen kan ha en gjennomgripende virkning på kulturen i enheten, noe som igjen kan ha en gjennomgripende virkning på kontrollmiljøet. Det at ledelsen

domineres av en enkelt person i en mindre kompleks enhet innebærer vanligvis ikke i seg selv at ledelsen ikke er i stand til å vise og kommunisere en riktig holdning til den interne kontrollen og den finansielle rapporteringsprosessen. I noen enheter kan behovet for godkjenning fra ledelsen kompensere for ellers mangelfulle kontroller og redusere risikoen for ansattmisligheter. Det at ledelsen domineres av en enkelt person kan imidlertid være en mulig kontrollmangel, siden det utgjør en mulighet for at ledelsen overstyrer kontroller.

Forståelse av enhetens prosess for utarbeidelse av regnskapet

6.3.8. For signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger skal revisor opparbeide seg en forståelse av enhetens prosess for utarbeidelse av regnskapet, herunder

- (a) regnskapsmaterialet og annet materiale som underbygger transaksjonsklassene, kontosaldoene og tilleggsopplysningene i regnskapet,
- (b) hvordan transaksjoner initieres, og hvordan informasjon om dem registreres, behandles, eventuelt korrigeres, overføres til hovedboken og rapporteres i regnskapet,
- (c) hvordan informasjon om hendelser og forhold ut over transaksjoner fanges opp, behandles og opplyses om i regnskapet, og
- (d) enhetens ressurser, herunder IT-miljøet, som er relevante for (a) til (c) ovenfor.

Forhold som revisor kan vurdere ved opparbeidelse av en forståelse av enhetens prosess for utarbeidelse av regnskapet knyttet til signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger, omfatter på hvilken måte

- data eller informasjon knyttet til transaksjoner, hendelser og forhold behandles,
- integriteten til dataene eller informasjonen opprettholdes, og
- informasjonsprosessene, personell og andre ressurser brukes.

Revisors forståelse kan opparbeides på forskjellige måter, og kan omfatte

- forespørsler til relevant personell om rutinene som benyttes til å initiere, registrere, behandle og rapportere transaksjoner, eller om enhetens finansielle rapporteringsprosess,
- inspeksjon av håndbøker med retningslinjer eller prosesser, eller annen dokumentasjon av enhetens prosess for utarbeidelse av regnskapet,
- observasjon av de ansattes praktisering av retningslinjene eller rutinene, eller
- utvelgelse av transaksjoner og sporing av dem gjennom den anvendte prosessen for utarbeidelse av regnskapet (dvs. gjennomføring av en vugge-til-grav-test).

Mindre komplekse enheter der ledelsen deltar direkte i den daglige driften, har ikke nødvendigvis behov for omfattende beskrivelser av regnskapsrutiner, avanserte regnskapsposter eller skriftlige retningslinjer.

Automatiserte verktøy og teknikker

Revisor kan også bruke automatiserte verktøy og teknikker for å få direkte tilgang til, eller en digital nedlasting fra, databasene i enhetens informasjonssystem som lagrer regnskapsførte transaksjoner. Ved å anvende automatiserte verktøy og teknikker på denne informasjonen kan revisor bekrefte den opparbeidede forståelsen av hvordan transaksjoner beveger seg gjennom informasjonssystemet ved

å spore posteringer, eller andre digitale poster knyttet til en bestemt transaksjon, eller en hel populasjon av transaksjoner, fra initiering i regnskapssystemet til og med registrering i hovedboken. Analyse av fullstendige eller store sett med transaksjoner kan også føre til identifisering av avvik fra de normale, eller forventede, behandlingsrutinene for disse transaksjonene, noe som kan føre til identifisering av risikoer for vesentlig feilinformasjon.

6.3.9. Når det gjelder regnskapsestimater og tilhørende tilleggsopplysninger for signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, skal revisor opparbeide seg en forståelse av hvordan ledelsen

- (a) identifiserer, velger og anvender relevante metoder, forutsetninger og data som er hensiktsmessige innenfor rammen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, herunder identifisering av viktige forutsetninger,
- (b) forstår graden av estimeringsusikkerhet og håndterer denne usikkerheten, herunder velger et punkttestimat og tilhørende tilleggsopplysninger som skal inkluderes i regnskapet, og
- (c) gjennomgår utfall av tidligere regnskapsestimater og håndterer resultatene av denne gjennomgåelsen.

6.3.10. Revisor skal evaluere hvorvidt enhetens prosess for utarbeidelse av regnskapet, herunder for regnskapsestimater, på en hensiktsmessig måte støtter utarbeidelsen av regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

Forståelse av tjenester utført av en serviceorganisasjon

6.3.11. Dersom enheten benytter seg av tjenestene til en serviceorganisasjon og disse tjenestene er relevante for enhetens prosess for utarbeidelse av regnskapet, skal revisors forståelse i samsvar med punkt 6.3.8. omfatte

- (a) typen tjenester utført av serviceorganisasjonen og betydningen av disse tjenestene for enheten, herunder virkningen av dem på brukerenhetens internkontrollsystem,
- (b) typen og vesentligheten av transaksjonene som behandles av, eller kontoene eller de finansielle rapporteringsprosessene som påvirkes av serviceorganisasjonen,
- (c) graden av interaksjon mellom aktivitetene til serviceorganisasjonen og aktivitetene til brukerenheten, og
- (d) de relevante kontraktsvilkårene for aktivitetene som serviceorganisasjonen har påtatt seg.

Revisors forståelse skal være tilstrekkelig til å gi et hensiktsmessig grunnlag for identifiseringen og vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon.

Mindre komplekse enheter kan ofte bruke eksterne regnskapstjenester som spenner fra utførelse av visse transaksjoner (for eksempel lønnskjøring og betaling av skattetrekk) og vedlikehold av regnskapsmateriale til utarbeidelse av regnskap. Bruken av en slik serviceorganisasjon til utarbeidelse av regnskapet fritar ikke ledelsen i den mindre komplekse enheten og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring av kontroll, for sine oppgaver og plikter knyttet til regnskapet

Tjenestene til en serviceorganisasjon er relevante for enhetens prosess for utarbeidelse av regnskapet når disse tjenestene, og tilhørende kontroller, er en del av eller påvirker prosessen beskrevet i punkt 6.3.8.

Revisors forståelse bidrar til å informere revisor om typen og betydningen av tjenestene utført av serviceorganisasjonen, og deres virkning på brukerenhetens internkontrollsystem, og påvirker typen og omfanget av arbeid som skal utføres av revisor i forhold til tjenestene utført av en serviceorganisasjon. Betydningen av kontrollene til serviceorganisasjonen i forhold til kontrollene til enheten avhenger av graden av interaksjon mellom serviceorganisasjonens aktiviteter og enhetens aktiviteter. Serviceorganisasjonen kan for eksempel prosessere og regnskapsføre transaksjoner som deretter må godkjennes av enheten, eller enheten kan basere seg på at slike kontroller utføres i serviceorganisasjonen.

Serviceorganisasjonen kan ha engasjert en revisor til å avgi en rapport om beskrivelsen og utformingen av serviceorganisasjonens kontroller (type 1-rapport) eller om beskrivelsen og utformingen av serviceorganisasjonens kontroller og deres effektivitet (type 2-rapport). Slike rapporter kan gi revisor informasjon i forbindelse med opparbeidelsen av en forståelse av brukerenhetens internkontrollsystem. Denne standarden er imidlertid ikke beregnet på revisors bruk av slike rapporter som revisjonsbevis for utformingen, implementeringen eller effektiviteten av kontroller hos serviceorganisasjonen, og inneholder derfor ikke krav som skal oppfylles.

Forståelse av enhetens kontrollaktiviteter

6.3.12. Revisor skal opparbeide seg en forståelse av enhetens kontrollaktiviteter ved å identifisere kontroller som håndterer risikoer for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, som beskrevet nedenfor. For hver kontroll identifisert i (a)–(e) nedenfor, skal revisor utføre handlinger, ut over forespørsler, for å evaluere hvorvidt kontrollen er effektivt utformet og er implementert:

- (a) kontroller som håndterer risikoer som er fastslått å være særskilte risikoer,
- (b) kontroller knyttet til posteringer, herunder posteringer for å registrere enkeltstående, uvanlige transaksjoner eller justeringer,
- (c) eventuelle kontroller som revisor planlegger å teste om de fungerer effektivt for å fastsette type, tidspunkt og omfang av substans testing, herunder de kontrollene som håndterer risikoer der substanshandlinger alene ikke er nok til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, og
- (d) eventuelle kontroller knyttet til betydelige transaksjoner og avtaler med nærstående parter, og betydelige transaksjoner og avtaler som ikke er en del av den ordinære forretningsvirksomheten.
- (e) Eventuelle kontroller under (a) til (d) hos brukerenheten knyttet til tjenestene utført av serviceorganisasjonen, herunder de som er anvendt på transaksjonene som er behandlet av serviceorganisasjonen.

Kravet om revisors forståelse av enhetens kontrollaktiviteter innebærer å identifisere bestemte kontroller, der det er relevant ut fra omstendighetene ved enheten, og evaluere deres utforming, og fastslå hvorvidt kontrollene er implementert. Evaluering av utformingen og implementeringen av kontroller omfatter evalueringen av hvorvidt kontrollen er effektivt utformet for å håndtere risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, eller er effektivt utformet for å støtte gjennomføringen av andre kontroller, og fastsettelsen av hvorvidt kontrollen er implementert.

Dette hjelper revisor med å forstå ledelsens tilnærming til håndteringen av visse risikoer, og gir dermed et grunnlag for utformingen og gjennomføringen av videre revisjonshandlinger for å håndtere disse risikoene også når revisor ikke planlegger å teste om identifiserte kontroller fungerer effektivt.

Posteringer

Kontroller knyttet til posteringer forventes å bli identifisert ved alle revisjoner, ettersom måten en enhet fører inn informasjon fra transaksjonsbehandlingen i hovedboken på, vanligvis innebærer bruk av posteringer, uansett om de er standardiserte eller ikke-standardiserte, eller automatiserte eller manuelle. I hvilket omfang andre kontroller blir identifisert, kan variere avhengig av typen enhet og revisors planlagte tilnærming til videre revisjonshandlinger. Det kan for eksempel være at enhetens informasjonssystem ikke er komplekst, og at revisor ikke har til hensikt å teste om kontroller fungerer effektivt. Videre kan det være at revisor ikke har identifisert noen særskilte risikoer eller andre risikoer for vesentlig feilinformasjon som krever at revisor evaluerer utformingen av kontroller og fastsetter at de er implementert. Ved en slik revisjon kan revisor fastsette at det ikke finnes andre identifiserte kontroller enn enhetens kontroller knyttet til posteringer.

Nærstående parter

Kontroller i mindre komplekse enheter er sannsynligvis mindre formelle, og slike enheter har ikke alltid dokumenterte prosesser for håndtering av relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse. En eier-leder kan redusere noen av risikoene som følger av transaksjoner med nærstående parter, eller øke disse risikoene, gjennom aktiv medvirkning i alle viktige deler av transaksjonene. I disse enhetene kan revisor opparbeide seg en forståelse av relasjonene til nærstående parter og transaksjonene med disse, og eventuelle kontroller knyttet til disse relasjonene og transaksjonene, ved å forespørre ledelsen og utføre andre handlinger, for eksempel observasjon av ledelsens tilsyns- og kontrollaktiviteter og inspeksjon av tilgjengelig relevant dokumentasjon.

6.3.13. For kontrollene identifisert i punkt 6.3.12. skal revisor

- (a) identifisere IT-applikasjonene og andre aspekter ved IT-miljøet som er eksponert for risikoer som følger av bruken av IT, og hva disse tilhørende risikoene er,
- (b) identifisere enhetens generelle IT-kontroller som håndterer de identifiserte risikoene, og
- (c) ved å utføre handlinger i tillegg til forespørsler, evaluere hvorvidt de identifiserte generelle IT-kontrollene er hensiktsmessig utformet og er implementert.

Revisors forståelse av enhetens prosess for utarbeidelse av regnskapet (som kan oppnås ved å gjennomføre vugge-til-grav-handlinger), omfatter IT-miljøet som er relevant for transaksjonsflyten og prosessering av informasjon. Dette er fordi enhetens bruk av IT-applikasjoner eller andre aspekter ved IT-miljøet kan medføre risikoer som følger av bruken av IT (dvs. muligheten for at informasjonsbehandlingskontroller kan være ineffektivt utformet eller gjennomført, eller risikoer knyttet til informasjonens integritet).

Omfanget av revisors forståelse av IT-prosessene, herunder i hvilket omfang enheten har generelle IT-kontroller på plass, vil variere med typen og omstendighetene ved enheten og enhetens IT-miljø, og være basert på typen og omfanget av kontroller som er identifisert av revisor. Antallet IT-applikasjoner som er gjenstand for risikoer som følger av bruken av IT, vil også variere basert på disse faktorene. Generelle IT-kontroller underbygger den kontinuerlige og forsvarlige driften av IT-miljøet, herunder den kontinuerlige og effektive funksjonen av informasjonsbehandlingskontroller og integriteten av informasjon.

Mangler i enhetens internkontrollsystem

- 6.3.14. Revisor skal fastslå hvorvidt én eller flere mangler er identifisert i enhetens internkontrollsystem og, hvis ja, hvorvidt de, enkeltvis eller samlet, utgjør vesentlige mangler.

Ved å forstå enhetens internkontrollsystem kan revisor fastslå at noen av enhetens retningslinjer eller rutiner ikke er hensiktsmessige ut fra typen og omstendighetene ved enheten. En slik fastsettelse kan være en indikasjon som hjelper revisor med å identifisere mangler i intern kontroll. Dersom revisor har identifisert én eller flere mangler, kan revisor vurdere virkningen av disse manglene på identifiseringen og vurderingen av risikoer for vesentlig feilinformasjon og på utformingen av videre revisjonshandlinger.

Revisor utøver profesjonelt skjønn ved fastsettelse av hvorvidt en mangel utgjør en vesentlig mangel i intern kontroll.

6.4. Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon

Risikoer for vesentlig feilinformasjon identifiseres og vurderes av revisor for å fastsette type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger som er nødvendige for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Dette beviset gjør det mulig for revisor å gi uttrykk for en mening om regnskapet på et akseptabelt lavt revisjonsrisikonivå.

- 6.4.1. Revisor skal identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller feil, på:

- (a) regnskapsnivå. I den forbindelse skal revisor fastsette hvorvidt de påvirker risikoer på påstandsnivå, og vurdere typen og omfanget av den gjennomgripende virkningen av identifiserte risikoer på regnskapet; og
- (b) påstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger. I den forbindelse skal revisor
 - (i) fastsette de relevante påstandene og de tilhørende signifikante transaksjonsklassene, kontosaldoene og tilleggsopplysningene, og
 - (ii) vurdere iboende risiko for identifiserte risikoer for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå ved å vurdere sannsynligheten for og betydningen av feilinformasjon.

Risikoer på regnskapsnivå

Risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå refererer til risikoer som er mer gjennomgripende knyttet til regnskapet som helhet, og kan påvirke mange påstander. Slike risikoer (for eksempel risiko for at ledelsen overstyrer kontroller) er ikke nødvendigvis risikoer som kan knyttes til spesifikke påstander på transaksjonsklasse-, kontosaldo- eller tilleggsopplysningsnivå.

Risikoer på påstandsnivå

Ved identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon bruker revisor påstander til å vurdere de ulike typene mulig feilinformasjon som kan forekomme. Vedlegg 5 omhandler påstander som kan brukes av revisor ved vurdering av ulike typer feilinformasjon på påstandsnivå.

En påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning er en relevant påstand når den er tilknyttet en identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon. Fastsettelsen av hvorvidt en påstand er en relevant påstand foretas før vurderingen av eventuelle tilknyttede kontroller (dvs. iboende

risiko), og er basert på revisors vurdering av feilinformasjon som har en rimelig mulighet for både å forekomme (dvs. sannsynlighet) og å være vesentlig dersom den forekommer (dvs. konsekvens). Signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger er transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger hvor det finnes én eller flere relevante påstander. Fastsettelse av relevante påstander og de signifikante transaksjonsklassene, kontosaldoene og tilleggsopplysningene danner grunnlaget for identifiseringen og vurderingen av risikoer for vesentlig feilinformasjon.

Vurdering av iboende risiko

Den anslåtte iboende risikoen til en bestemt risiko for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, representerer en skjønnsmessig vurdering innenfor et område, fra lav til høy, på spekteret av iboende risiko.

Ved vurdering av iboende risiko utøver revisor profesjonelt skjønn ved fastsettelse av betydningen av kombinasjonen av sannsynligheten for og konsekvensen av feilinformasjon på spekteret av iboende risiko. Den skjønnsmessige vurderingen av hvor i området iboende risiko vurderes, kan variere avhengig av enhetens type, størrelse eller omstendigheter, og tar i betraktning den vurderte sannsynligheten for og konsekvensen av feilinformasjonen.

Ved vurdering av sannsynligheten for feilinformasjon vurderer revisor muligheten for at feilinformasjon kan forekomme. Ved vurdering av konsekvensen av en feilinformasjon vurderer revisor de kvalitative og kvantitative aspektene ved den mulige feilinformasjonen (dvs. at feilinformasjon i påstander om transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger kan vurderes å være vesentlig på grunn av type, størrelse eller omstendigheter).

Ved vurdering av iboende risiko kan faktorer knyttet til utarbeidelsen av informasjon som kreves av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og som påvirker muligheten for at påstander inneholder feilinformasjon, omfatte

- kompleksitet,
- subjektivitet,
- endringer,
- usikkerhet (for regnskapsestimer er dette estimeringsusikkerhet), eller
- mulig feilinformasjon som følge av manglende objektivitet hos ledelsen eller andre mislighetsrisikofaktorer i den grad de påvirker iboende risiko.

Tilstedeværelsen av disse faktorene kan innebære høyere iboende risiko og kan være en indikasjon på at ISA for MKE ikke er hensiktsmessig for revisjonen.

Når risikoer for vesentlig feilinformasjon er mer gjennomgripende knyttet til regnskapet som helhet, og kan påvirke mange påstander, vurderes risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå. Ved vurdering av risiko på påstandsnivå vurderer revisor i hvilken grad risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå påvirker vurderingen av iboende risiko for risikoer for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå.

Ved identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon vil resultatene av diskusjonen i oppdragsteamet og eventuelle forespørsler knyttet til misligheter og fortsatt drift, være relevante.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

Ved utøvelse av profesjonelt skjønn i forbindelse med risikoen for vesentlig feilinformasjon kan revisorer i enheter i offentlig sektor vurdere kompleksiteten av forskriftene og direktivene, og risikoene for manglende overholdelse av myndighetskrav.

- 6.4.2. Ved identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, skal revisor ta utgangspunkt i antakelsen om at det foreligger risikoer for misligheter ved inntektsføring, og vurdere hvilke typer inntekter, inntektstransaksjoner eller påstander som kan føre til slike risikoer.

Ved identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, kan revisor vurdere hvorvidt uvanlige eller uventede sammenhenger er blitt identifisert under gjennomføringen av analytiske handlinger, herunder handlinger knyttet til inntektskontoer.

Antakelsen om at det foreligger risikoer for misligheter ved inntektsføring kan bli tilbakevist. Revisor kan for eksempel, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, konkludere med at det ikke foreligger risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter knyttet til inntektsføring når det kun dreier seg om én type inntektstransaksjon, for eksempel leieinntekt fra ett enkelt utleieobjekt.

- 6.4.3. Ved identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon knyttet til et regnskapsestimat og tilhørende tilleggsopplysninger på påstandsnivå, skal revisor vurdere i hvilken grad regnskapsestimatet er gjenstand for estimeringsusikkerhet, og i hvilken grad det følgende er påvirket av kompleksitet, subjektivitet, endringer eller manglende objektivitet hos ledelsen:

- (a) valget og anvendelsen av metoden, forutsetningene og dataene som er brukt
- (b) valget av ledelsens punkttestimat og tilhørende tilleggsopplysninger

Særskilte risikoer

- 6.4.4. Revisor skal fastslå hvorvidt noen av de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon etter revisors profesjonelle skjønn er en særskilt risiko.

Fastsettelsen av hvilke av de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon som er nær den øvre enden av spekteret av iboende risiko, og som dermed er særskilte risikoer, er en sak som krever profesjonelt skjønn, med mindre risikoen er av en type som uttrykkelig er angitt skal behandles som en særskilt risiko, som omtalt i punkt 6.4.6. Å være nær den øvre enden av spekteret av iboende risiko vil variere fra enhet til enhet, og vil ikke nødvendigvis være identisk for en enhet fra én periode til en annen. Det kan avhenge av typen og omstendighetene ved enheten som risikoen vurderes for.

- 6.4.5. Revisor skal fastslå hvorvidt de anslåtte risikoene knyttet til relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse, og anslåtte risikoer knyttet til regnskapsestimater, er særskilte risikoer.

- 6.4.6. Revisor skal behandle det følgende som særskilte risikoer:

- (a) risiko for vesentlig feilinformasjon som følge av ledelsens overstyring av kontroller
- (b) eventuelle andre risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, herunder risikoer som revisor har identifisert i samsvar med punkt 6.4.2
- (c) identifiserte betydelige transaksjoner med nærstående parter som ikke er en del av enhetens ordinære forretningsvirksomhet

Selv om risikoen for at ledelsen overstyrer kontroller varierer fra enhet til enhet, er risikoen likevel tilstedeværende i alle enheter. Som følge av den uforutsigbare måten slik overstyring kan

gjennomføres på, er det en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, og således en særskilt risiko.

Vurdering av kontrollrisiko

6.4.7. Revisor skal vurdere kontrollrisiko dersom

- (a) revisor har vurdert at substanshandlinger alene ikke gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for en eller flere av risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, eller
- (b) revisor ellers planlegger å teste om kontroller fungerer effektivt.

Ellers er den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon den samme som vurderingen av iboende risiko.

Revisors planer om å teste om kontroller fungerer effektivt er basert på forventningen om at kontroller fungerer effektivt, og dette vil danne grunnlaget for revisors vurdering av kontrollrisiko.

Den innledende forventningen til om kontroller fungerer effektivt er basert på revisors evaluering av utformingen, og fastsettelse av implementeringen, av kontrollene identifisert i punkt 6.3.12. og 6.3.13. (b). Når revisor har testet om kontrollene fungerer effektivt i samsvar med Del 7, vil revisor være i stand til å bekrefte den innledende forventningen til om kontroller fungerer effektivt. Dersom kontrollene ikke fungerer effektivt som forventet, må revisor revidere kontrollrisikovurderingen.

Revisors vurdering av kontrollrisiko kan utføres på forskjellige måter avhengig av foretrukne revisjonsteknikker eller -metodikker, og kan uttrykkes på forskjellige måter. Vurderingen av kontrollrisiko kan uttrykkes ved hjelp av kvalitative kategorier (for eksempel kontrollrisiko vurdert som maksimum, moderat, minimum) eller i form av revisors forventning til hvor effektive kontrollen(e) er til å håndtere den identifiserte risikoen, det vil si i hvilken grad revisor planlegger å bygge på kontrollenes måleffektivitet. Dersom for eksempel kontrollrisiko blir vurdert som maksimum, planlegger ikke revisor å bygge på kontrollenes måleffektivitet. Dersom kontrollrisiko vurderes som mindre enn maksimum, planlegger revisor å bygge på kontrollenes måleffektivitet.

Når rutinemessige forretningstransaksjoner er gjenstand for en høy grad av automatisering med liten eller ingen manuell inngripen, vil det ikke alltid være mulig bare å utføre substanshandlinger i forbindelse med risikoen. Dette kan være tilfellet når en vesentlig del av en enhets informasjon utelukkende initieres, registreres, behandles eller rapporteres elektronisk. I slike tilfeller:

- *Vil revisjonsbevisets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet vanligvis avhenge av hvor effektive kontrollene knyttet til bevisets nøyaktighet og fullstendighet er.*
- *Kan muligheten for at informasjon initieres eller endres på feil grunnlag, og at dette ikke oppdages, være større dersom hensiktsmessige kontroller ikke fungerer effektivt.*

Evaluering av handlingene for å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon og revisjon av risikovurdering

6.4.8. Revisor skal evaluere hvorvidt revisjonsbeviset som er innhentet gjennom handlinger for å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon, gir et hensiktsmessig grunnlag for identifiseringen og vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon. Dersom dette ikke er tilfellet, skal revisor utføre ytterligere handlinger inntil det innhentede revisjonsbeviset gir et slikt grunnlag. Ved identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon skal revisor ta i betraktning alle revisjonsbevis som er innhentet gjennom handlinger for å identifisere og vurdere risikoene for

vesentlig feilinformasjon, uansett om de bekrefter eller er i strid med påstander utarbeidet av ledelsen.

6.4.9. Revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå kan endre seg under revisjonen etter som ytterligere revisjonsbevis innhentes. Under omstendigheter der revisor innhenter revisjonsbevis ved å utføre videre revisjonshandlinger, eller dersom det foreligger ny informasjon, og beviset eller informasjonen ikke er konsistente med revisjonsbeviset som revisor opprinnelig baserte vurderingen på, skal revisor revidere vurderingen og endre de videre planlagte revisjonshandlingene deretter.

6.4.10. Revisor skal under hele revisjonen være oppmerksom på revisjonsbevis vedrørende hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift.

Dersom det identifiseres hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift etter at revisor har foretatt risikovurderinger, kan det være nødvendig å revurdere revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon.

6.5. Evaluering av hvorvidt bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig

6.5.1. På bakgrunn av handlingene som er utført for å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon, skal oppdragsansvarlig revisor evaluere hvorvidt ISA for MKE fortsatt er hensiktsmessig ut fra typen og omstendighetene ved enheten som revideres.

Revisors opprinnelige beslutning om å bruke ISA for MKE kan endres etter som ny informasjon eller ytterligere revisjonsbevis blir innhentet ved gjennomføring av handlinger for å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon. Under omstendigheter der det blir innhentet revisjonsbevis, eller ny informasjon, som ikke er konsistent med revisors opprinnelige beslutning om å bruke ISA for MKE, kan revisor måtte endre den opprinnelige beslutningen om å bruke ISA for MKE og gå over til å bruke ISA-ene eller andre gjeldende standarder slik revisor vurderer det hensiktsmessig.

6.6. Spesifikke kommunikasjonskrav

6.6.1. Revisor skal kommunisere de særskilte risikoene som er identifisert av revisor, til ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

6.7. Spesifikke dokumentasjonskrav

I tillegg til de generelle dokumentasjonskravene i Del 2.4 som gjelder under hele revisjonsoppdraget, er spesifikke forhold som skal dokumenteres i henhold til denne delen, beskrevet nedenfor.

Formen på og omfanget av dokumentasjonen knyttet til identifiseringen og vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon, kan være enkel og relativt kortfattet, og påvirkes av:

- typen, størrelsen og kompleksiteten av enheten og dens internkontrollsystem*
- tilgjengeligheten av informasjon fra enheten*
- revisjonsmetodologien og -teknologien som benyttes under revisjonen*

Det er ikke nødvendig å dokumentere hele revisors forståelse av enheten og tilknyttede forhold, men revisor kan i stedet anvende prinsippene i Del 2.4. og forholdene angitt nedenfor.

6.7.1. Revisor skal inkludere det følgende i revisjonsdokumentasjonen:

- (a) hovedelementer i den opparbeidede forståelsen knyttet til hvert av aspektene ved enheten og dens omgivelser, det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, enhetens internkontrollsystem og handlingene som er utført for å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon,
- (b) navnene på de identifiserte nærstående partene (herunder endringer fra forrige periode) og typen relasjoner til nærstående parter,
- (c) de identifiserte og vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon, herunder risikoer som skyldes misligheter, på regnskapsnivå og påstandsnivå, herunder særskilte risikoer og risikoer der substanshandlinger alene ikke kan gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, og begrunnelsen for de betydelige skjønnsmessige vurderingene som er foretatt,
- (d) dersom det er relevant, grunnlaget for konklusjonen om at det ikke foreligger en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter knyttet til inntektsføring,
- (e) kontrollene omtalt i punkt 6.3.12. og 6.3.13 og evalueringen av hvorvidt kontrollen er effektivt utformet og fastsettelsen av hvorvidt kontrollen er implementert, og
- (f) for regnskapsestimater, hovedelementer i revisors forståelse av regnskapsestimatene, herunder relevante kontroller, koblingen mellom de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon og revisors videre handlinger, og eventuelle indikasjoner på manglende objektivitet hos ledelsen og hvordan disse ble håndtert.

6.7.2. Revisor skal dokumentere grunnlaget for evalueringen av hvorvidt ISA for MKE fortsatt er hensiktsmessig ut fra typen og omstendighetene ved enheten som revideres.

7. Håndtering av anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon

Innhold i denne delen

Del 7 inneholder informasjon knyttet til

- utforming og gjennomføring av overordnede handlinger for å håndtere anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå;
- utforming og gjennomføring av handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå (dvs. utforming og gjennomføring av videre revisjonshandlinger). Videre handlinger omfatter substanshandlinger (detaljtester og analytiske substanshandlinger) og test av kontroller (der det er relevant), og blir utdypet i denne delen; og
- handlinger knyttet til spesifikke emner ved håndtering av anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon.

Virkeområde for denne delen

Denne delen omhandler de spesifikke kravene knyttet til innhenting av revisjonsbevis i forbindelse med håndtering av anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon. Del 2 omhandler også de generelle kravene til revisjonsbevis. For å etterleve kravene i denne delen kan revisor finne det nyttig å referere til følgende punkter som omhandler relevante forhold:

- Misligheter – se del 1.5.
- Lover og forskrifter – se del 1.6.
- Nærstående parter – se del 1.7.
- Informasjon som skal brukes som revisjonsbevis – se del 2.3.

7.1. Mål

7.1.1. Revisors mål er å

- (a) innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis vedrørende de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon (de anslåtte risikoene) gjennom utforming og gjennomføring av handlinger for å håndtere disse risikoene,
- (b) håndtere risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller mistenkte misligheter på en hensiktsmessig måte,
- (c) innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis knyttet til ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift og tilhørende tilleggsopplysninger, og
- (d) håndtere brudd eller mistenkte brudd på lover og forskrifter som er blitt identifisert under revisjonen på en hensiktsmessig måte.

7.2. Revisjonshandlinger tilpasset anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå

7.2.1. Revisor skal utforme og gjennomføre overordnede handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå, uansett om de skyldes misligheter eller feil.

Revisors overordnede handlinger på regnskapsnivå, som for eksempel å foreta generelle endringer i type, tidspunkt eller omfang av revisjonshandlinger, justering av tildelte ressurser eller bruk av eksperter, er basert på risikoene som er gjennomgripende for regnskapet som helhet. Disse kan for eksempel omfatte risikoer som følger av bransjemessige, regulatoriske og andre eksterne faktorer, eller forhold generelt knyttet til enhetens regnskapsgrunnlag eller regnskapspolicyer.

Revisors overordnede handlinger påvirkes også spesielt av revisors forståelse av kontrollmiljøet. Kontrollmiljøet gir et overordnet grunnlag for driften av de andre komponentene ved enhetens internkontrollsystem. Selv om kontrollmiljøet verken forebygger eller avdekker og korrigerer feilinformasjon direkte, kan det virke inn på effektiviteten av andre kontroller i internkontrollsystemet. Derfor kan et effektivt kontrollmiljø tillate revisor å ha større tillit til den interne kontrollen og påliteligheten av revisjonsbevis som er generert internt i enheten.

Mangler i kontrollmiljøet, som er identifisert ved opparbeidelsen av en forståelse av enhetens internkontrollsystem, har imidlertid motsatt effekt, og kan føre til at revisor må innhente mer omfattende revisjonsbevis gjennom substanshandlinger. Et svakt kontrollmiljø påvirker også arbeidet som må utføres ved en interimsrevisjon.

7.2.2. Ved fastsettelse av overordnede handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå, som skyldes misligheter, skal revisor

- (a) vurdere hvorvidt enhetens valg og anvendelse av regnskapspolicyer, særlig de som er knyttet til subjektive målinger, kan indikere uredlig regnskapsrapportering som følge av ledelsens forsøk på å styre resultatet, og
- (b) innlemme et element av uforutsigbarhet i utvelgelsen av type, tidspunkt og omfang av revisjonshandlinger.

Innlemmelse av et element av uforutsigbarhet kan oppnås ved for eksempel å:

- *utføre substanshandlinger på utvalgte kontosaldoer og påstander som ikke ellers testes på grunn av sin vesentlighet eller risiko,*
- *fastsette andre tidspunkter for utførelse av revisjonshandlinger enn de som forventes,*
- *anvende ulike utvalgsmetoder, og*
- *utføre revisjonshandlinger på forskjellige lokasjoner eller uten forhåndsvarsel.*

Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor

7.2.3. Ved fastsettelse av overordnede handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå som skyldes misligheter, skal revisor utpeke og følge opp revisjonsteamet basert på kunnskap, ferdighet og evner til de personene som er blitt tildelt betydelig ansvar på oppdraget, og revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter for oppdraget.

7.3. Revisjonshandlinger tilpasset anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå

7.3.1. Revisor skal utforme og utføre videre revisjonshandlinger hvor type, tidspunkt og omfang er basert på og tilpasset de anslåtte risikoene på påstandsnivå, uansett om de skyldes misligheter eller feil, på påstandsnivå.

Videre revisjonshandlinger omfatter test av kontroller og substanshandlinger. Revisor kan velge å utføre test av kontroller, eller kan være pålagt å utføre dem under bestemte omstendigheter (se punkt 7.3.2.(d)). Substanshandlinger omfatter detaljtester og analytiske substanshandlinger.

Videre revisjonshandlinger er tilpasset de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, og gir en klar sammenheng mellom revisors videre handlinger og risikovurderingen. Dersom de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon skyldes mislighetsrisikoer på påstandsnivå, kan det være nødvendig å endre type, tidspunkt og omfang av revisjonshandlinger for å innhente revisjonsbevis som er mer relevant og pålitelig, eller for å innhente ytterligere underbyggende informasjon.

Det kreves ikke at revisor utformer og utfører videre revisjonshandlinger når vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon er under et akseptabelt lavt nivå. Punkt 7.3.14 krever imidlertid at revisor, uavhengig av den anslåtte risikoen, skal utføre substanshandlinger for hver vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning.

7.3.2. Ved utformingen av videre revisjonshandlinger skal revisor

- (a) ta hensyn til grunnlaget for vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå for hver signifikant transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning, herunder:
 - (i) sannsynligheten for og konsekvensen av feilinformasjon som følge av de spesielle egenskapene ved de signifikante transaksjonsklassene, kontosaldoene og tilleggsopplysningene (dvs. iboende risiko), og
 - (ii) hvorvidt risikovurderingen tar hensyn til kontroller som håndterer risikoen for vesentlig feilinformasjon (dvs. kontrollrisikoen), og derved krever at revisor innhenter revisjonsbevis for å fastsette om kontrollene fungerer effektivt (der revisor planlegger å teste at kontroller fungerer effektivt ved fastsettelse av typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av substanshandlinger),
- (b) innhente mer overbevisende revisjonsbevis jo høyere revisor vurderer risikoen,
- (c) ved utforming og utførelse av test av kontroller, innhente mer overbevisende revisjonsbevis jo mer revisor bygger på at kontroller fungerer effektivt, og
- (d) dersom revisor har til hensikt å teste at kontroller fungerer effektivt, eller når substanshandlinger alene ikke kan gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis på påstandsnivå, utforme og utføre test av kontroller for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at slike kontroller fungerer effektivt.

I noen revisjoner, kan det være at revisor ikke er i stand til å identifisere mange kontroller, eller at omfanget av enhetens dokumentasjon av kontrollenes eksistens eller funksjon kan være begrenset. I slike tilfeller kan det være mer effektivt for revisor å utføre videre revisjonshandlinger som hovedsakelig er substanshandlinger.

Ved innhenting av mer overbevisende revisjonsbevis, som følge av en høyere risikovurdering, kan revisor øke mengden bevis eller innhente bevis som er mer relevant eller pålitelig, for eksempel ved å legge større vekt på å innhente bevis gjennom tredjepart eller ved å innhente bekreftende bevis fra et antall uavhengige kilder.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

Ved revisjon i offentlig sektor kan revisjonsmandatet og eventuelle andre spesielle krav til revisjonen påvirke revisors vurdering av typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av videre revisjonshandlinger.

- 7.3.3. Ved utforming av test av kontroller og detaljtester skal revisor fastsette hvilke metoder for utvelgelse av elementer for testing som effektivt oppfyller revisjonshandlingens formål.

Ved utvelgelse av elementer for testing krever punkt 2.3.1 at revisor skal fastsette relevansen og påliteligheten av informasjon som skal brukes som revisjonsbevis. Det andre aspektet ved effektivitet (tilstrekkelighet) er en viktig vurdering ved utvelgelse av elementer for testing. Metodene som er tilgjengelige for revisor ved utvelgelse av elementer for testing, er utvelgelse av alle elementer (100 % undersøkelse), utvelgelse av spesifikke elementer og stikkprøver i revisjon.

Test av kontroller

- 7.3.4. Ved utforming og utførelse av test av kontroller skal revisor utføre revisjonshandlinger i kombinasjon med forespørsler for å innhente revisjonsbevis for at kontroller fungerer effektivt, herunder

- (a) hvordan kontrollene ble anvendt på relevante tidspunkter i perioden som revideres,
- (b) i hvilken grad de ble anvendt på en ensartet måte, og
- (c) av hvem eller på hvilken måte de ble utført

- 7.3.5. Revisor skal fastsette hvorvidt kontrollene som skal testes avhenger av andre kontroller (indirekte kontroller), og dersom dette er tilfellet, vurdere hvorvidt det er nødvendig å innhente bevis for at de indirekte kontrollene fungerer effektivt.

- 7.3.6. Revisor skal teste kontroller for det tidsrommet eller gjennom den perioden som revisor planlegger å bygge på kontrollene, for å skaffe seg et hensiktsmessig grunnlag for å bygge på kontrollene.

- 7.3.7. Dersom revisor innhenter revisjonsbevis for at kontroller fungerer effektivt ved interimrevisjonen, skal revisor innhente ytterligere revisjonsbevis om det er foretatt vesentlige endringer i kontrollene for perioden etter interimrevisjonen, og fastsette hvilke ytterligere revisjonsbevis som skal innhentes for den gjenværende perioden.

- 7.3.8. Dersom revisor planlegger å bruke revisjonsbevis for at kontroller fungerer effektivt, som er innhentet ved tidligere revisjoner, skal revisor

- (a) vurdere
 - (i) hvorvidt internkontrollsystemet fungerer effektivt,
 - (ii) risikoene som følger av kontrollens særtrekk (f.eks. manuell eller automatisert),
 - (iii) hvorvidt generelle IT-kontroller fungerer effektivt,
 - (iv) hvorvidt kontrollen og enhetens utførelse av den fungerer effektivt,
 - (v) hvorvidt manglende endringer i en gitt kontroll utgjør en risiko som følge av endrede omstendigheter, og
 - (vi) risikoen for vesentlig feilinformasjon og i hvilken grad det planlegges å bygge på kontrollen, og
- (b) fastslå om dette beviset fortsatt er relevant ved å innhente revisjonsbevis for hvorvidt det har forekommet vesentlige endringer i disse kontrollene etter den forrige revisjonen. Dersom det

har forekommet vesentlige endringer, skal revisor teste kontrollen i den aktuelle perioden, hvis ikke, minst én gang hver tredje revisjon.

- 7.3.9. Dersom revisor planlegger å bygge på en kontroll rettet mot en særskilt risiko, skal revisor teste kontrollen i den aktuelle perioden.
- 7.3.10. Ved vurdering av om kontroller, som revisor planlegger å bygge på, fungerer effektivt, skal revisor vurdere hvorvidt feilinformasjon, som er blitt avdekket gjennom substanshandlinger, indikerer at kontroller ikke fungerer effektivt. Det at substanshandlinger ikke avdekker feilinformasjon gir imidlertid ikke revisjonsbevis for at kontroller som er knyttet til påstanden som testes, er effektive.
- 7.3.11. Dersom det avdekkes avvik i kontroller som revisor planlegger å bygge på, skal revisor rette særskilte forespørsler for å forstå disse forholdene og deres mulige konsekvenser, og skal fastslå hvorvidt
- (a) testene av kontrollene gir et hensiktsmessig grunnlag for å bygge på kontrollene,
 - (b) ytterligere testing av kontrollene er nødvendig, eller
 - (c) risikoene for vesentlig feilinformasjon må håndteres ved å utføre substanshandlinger.

Substanshandlinger

- 7.3.12. Revisors substanshandlinger skal omfatte substanshandlinger som er spesielt tilpasset særskilte risikoer. Når handlinger for å håndtere en særskilt risiko bare består av substanshandlinger, skal disse handlingene omfatte detaljtester.
- 7.3.13. Revisors substanshandlinger skal omfatte revisjonshandlinger knyttet til regnskapsavslutningsprosessen, herunder å
- (a) kontrollere samsvar med eller avstemme informasjon i regnskapet mot underliggende regnskapsmateriale, herunder å kontrollere samsvar med eller avstemme informasjon i tilleggsopplysninger, enten slik informasjon er hentet fra bokføringsspesifikasjoner og kontospesifikasjoner eller fra andre kilder, og
 - (b) undersøke vesentlige posteringer og andre justeringer som er foretatt under utarbeidelsen av regnskapet.
- 7.3.14. Uavhengig av den anslåtte risikoen skal substanshandlinger utføres for hver enkelt vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning.

Punkt 7.3.1 krever at revisor utformer og utfører videre revisjonshandlinger hvis type, tidspunkt og omfang er basert på og tilpasset de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå. Følgelig kan substanshandlinger allerede være utført for signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger.

Det kreves ikke at revisor tester alle påstander i en vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning. I stedet, ved utforming av substanshandlingene som skal utføres, kan revisors vurdering av påstandene der det er en rimelig mulighet for at feilinformasjonen er vesentlig dersom den forekommer, hjelpe til med å identifisere egnet type, tidspunkt og omfang av handlingene som skal utføres.

- 7.3.15. Dersom revisor har utført substanshandlinger per en interimdato, skal revisor dekke den gjenværende perioden ved å utføre
- (a) substanshandlinger kombinert med test av kontroller for den mellomliggende perioden, eller

- (b) kun ytterligere substanshandlinger som danner et tilstrekkelig grunnlag for å videreføre revisors konklusjoner fra interimsgjennomgangen til regnskapsperiodens slutt, dersom revisor konkluderer med at det er tilstrekkelig

Analytiske substanshandlinger

7.3.16. Dersom revisor bruker analytiske substanshandlinger for å innhente revisjonsbevis, skal revisor

- (a) fastslå egnetheten av den analytiske substanshandlingen for formålet med testen og for den eller de gitte påstandene,
- (b) evaluere påliteligheten av data som ligger til grunn for revisors forventning om registrerte beløp eller forholdstall, ved å ta i betraktning kilden, sammenlignbarheten, typen og relevansen av tilgjengelig informasjon, og kontroller knyttet til utarbeidelsen av informasjonen,
- (c) utarbeide en forventning til registrerte beløp eller forholdstall, og evaluere hvorvidt forventningen er presis nok til å identifisere vesentlig feilinformasjon,
- (d) fastsette hvor stort avvik mellom registrerte beløp og forventede verdier som kan aksepteres uten at det er nødvendig å foreta videre undersøkelse, og
- (e) undersøke fluktuasjoner eller sammenhenger som ikke er konsistente med annen relevant informasjon, eller som avviker fra forventede verdier med et betydelig beløp, ved å forespørre ledelsen og innhente hensiktsmessig revisjonsbevis som er relevant for ledelsens svar, og utføre ytterligere revisjonshandlinger som anses nødvendige ut fra omstendighetene.

Analytiske substanshandlinger er generelt mer anvendelige for store transaksjonsvolumer som stort sett er forutsigbare over tid. Bruk av planlagte analytiske handlinger bygger på forventningen om at sammenhenger mellom data eksisterer og fortsetter å eksistere så lenge det ikke foreligger kjente forhold som tilsier noe annet. Egnetheten av en bestemt analytisk handling vil imidlertid avhenge av revisors vurdering av hvor effektiv den vil være for å avdekke feilinformasjon som, alene eller sammen med annen feilinformasjon, kan føre til at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.

Revisors fastsettelse av hvor stort avvik fra forventede beløp som kan aksepteres uten videre undersøkelse påvirkes av vesentlighet, og innebærer en vurdering av muligheten for at feilinformasjon, alene eller sammen med annen feilinformasjon, kan føre til at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon. I takt med at den anslåtte risikoen øker, reduseres størrelsen på avviket som kan aksepteres uten videre undersøkelse for å oppnå den ønskede graden av overbevisende bevis.

Automatiserte verktøy og teknikker

Analytiske handlinger kan utføres ved hjelp av en rekke verktøy eller teknikker, som også kan være automatiserte. Den teknologiske utviklingen, kombinert med økningen i antallet og variasjonen av datakilder, kan gi revisor flere muligheter til å bruke automatiserte verktøy og teknikker ved utførelse av analytiske substanshandlinger.

Det finnes utallige tilgjengelige informasjonskilder (f.eks. sosiale medier, informasjonskilder med åpen tilgang) for revisor, og noen er mer pålitelige enn andre. Bruk av automatiserte verktøy og teknikker til å utføre analytiske substanshandlinger gjør det mulig for revisor å innlemme informasjon fra flere kilder, både i og utenfor enheten, og også å benytte langt større datavolumer i analysene. Revisors ansvar for å vurdere påliteligheten av data som benyttes i analytiske substanshandlinger, forblir imidlertid uendret.

Stikkprøver i revisjon

7.3.17. Dersom revisor i forbindelse med håndtering av anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon bruker stikkprøver i revisjon som en metode for utvelgelse av enheter for testing, skal revisor:

- (a) ta hensyn til formålet med revisjonshandlingene og egenskapene ved populasjonen som utvalget skal trekkes fra;
- (b) fastsette en utvalgsstørrelse som er tilstrekkelig for å redusere utvalgsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå;
- (c) velge ut enheter på en slik måte at hver utvalgsenhet i populasjonen har en mulighet for å bli valgt;
- (d) gjennomføre revisjonshandlinger som er hensiktsmessige for formålet, på hver enhet som er valgt ut. Dersom revisjonshandlingen ikke kan anvendes på den utvalgte enheten, skal revisor gjennomføre handlingen på en erstatningsenhet. Dersom revisor ikke er i stand til å anvende de utformede revisjonshandlingene, eller egnede alternative handlinger, på den utvalgte enheten, skal revisor behandle enheten som et avvik fra den foreskrevne kontrollen (når det gjelder test av kontroller), eller som en feil (når det gjelder detaljtester); og
- (e) undersøke typen og årsaken til eventuelle avvik eller feil som er identifisert, og evaluere den mulige virkningen de har på formålet med revisjonshandlingen og andre områder av revisjonen.

Utforming av utvalg

Ved utforming av et utvalg kan revisors vurdering omfatte:

- *Formålet med testen, kombinasjonen av revisjonshandlinger som antas å være best egnet til å oppnå formålet, hvilke enheter som skal velges ut for å oppfylle formålet, og påstanden som vurderes.*
- *Typen revisjonsbevis som er ønskelig, og mulige forhold som indikerer avvik eller feil eller andre egenskaper knyttet til revisjonsbeviset, hjelper revisor med å definere hva som utgjør et avvik eller en feil og hvilken populasjon som stikkprøver skal trekkes fra.*

Revisors vurdering av egenskapene ved en populasjon kan omfatte:

- *Hvorvidt populasjonen av enheter som skal testes, er hensiktsmessig for å oppnå testmålene. Stikkprøver vil ikke identifisere eller teste enheter som ikke allerede er inkludert i populasjonen. For eksempel kan et utvalg av fordringssaldoer brukes til å teste eksistensen av fordringer, men en slik populasjon vil ikke være hensiktsmessig for å teste fullstendigheten av fordringer.*
- *Størrelsen på populasjonen. I noen tilfeller vil det ikke være mulig å trekke en statistisk konklusjon dersom populasjonen, som skal testes, er for liten til at det kan tas stikkprøver.*

Stikkprøver i revisjon kan anvendes enten med en statistisk eller en ikke-statistisk angrepsvinkel. Statistiske konklusjoner kan trekkes basert på statistiske utvalg. Ikke-statistiske utvalg kan brukes i kombinasjon med andre revisjonshandlinger som er rettet mot den samme påstanden.

Utvalgsstørrelse

Nivået av utvalgsrisiko som revisor er villig til å akseptere, påvirker størrelsen på utvalget som kreves. Jo lavere risiko revisor er villig til å akseptere, jo større må utvalget være. Vedlegg 6 inneholder eksempler på faktorer som påvirker utvalgsstørrelsen for test av kontroller og detaljtester.

Utvelgelse av enheter for testing

Ved statistiske stikkprøver velges utvalgsenheter på en slik måte at hver utvalgsenhet har en kjent sannsynlighet for å bli valgt. Ved ikke-statistiske stikkprøver velges utvalgsenheter ved hjelp av skjønn. Det er viktig at revisor, for å unngå skjevheter, velger ut et representativt utvalg ved å velge utvalgsenheter som har egenskaper som er typiske for populasjonen.

De viktigste utvelgelsesmetodene er bruken av tilfeldig utvelgelse, systematisk utvelgelse og usystematisk utvelgelse.

7.3.18. I de svært sjeldne tilfellene hvor revisor betrakter en feil eller et avvik avdekket i et utvalg som enkeltstående, skal revisor oppnå en høy grad av sikkerhet for at denne feilen eller dette avviket ikke er representativt for populasjonen. Revisor skal oppnå denne graden av sikkerhet ved å gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at feilen eller avviket ikke påvirker resten av populasjonen.

7.3.19. Ved detaljtester skal revisor projisere feil avdekket i utvalget på populasjonen.

Det er ikke nødvendig å projisere en feil som er fastslått å være enkeltstående, på resten av populasjonen.

7.3.20. Revisor skal evaluere

- (a) utfallet av stikkprøvene, og
- (b) hvorvidt bruken av stikkprøver i revisjon har gitt et akseptabelt grunnlag for konklusjoner om populasjonen som er blitt testet.

Ved test av kontroller kan en uventet høy avvikshyppighet i utvalget føre til en økning i den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon, med mindre det innhentes ytterligere revisjonsbevis som underbygger den opprinnelige vurderingen. Ved detaljtester kan et uventet høyt feilbeløp i et utvalg føre til at revisor antar at en transaksjonsklasse eller kontosaldo inneholder vesentlig feilinformasjon, med mindre det innhentes ytterligere revisjonsbevis for at det ikke foreligger vesentlig feil. Ved detaljtester er det også slik at projisert feil, pluss eventuell enkeltstående feil, er revisors beste estimat for feil i populasjonen.

Dersom revisor konkluderer med at stikkprøver i revisjon ikke har gitt et akseptabelt grunnlag for konklusjoner om den testede populasjonen, kan revisor:

- *be ledelsen om å undersøke feil som er blitt identifisert og muligheten for ytterligere feilinformasjon, og å foreta eventuelle nødvendige justeringer, eller*
- *tilpasse type, tidspunkt og omfang av de videre revisjonshandlingene som er best egnet til å gi den nødvendige sikkerheten. Ved test av kontroller kan revisor for eksempel øke utvalgsstørrelsen, teste en alternativ kontroll eller endre tilknyttede substanshandlinger.*

Eksterne bekreftelser

7.3.21. Revisor skal vurdere om eksterne bekreftelser skal gjennomføres som substanshandlinger.

Eksterne bekreftelser er ofte relevante ved vurderingen av påstander i tilknytning til kontosaldoer og deres innhold, men behøver ikke være begrenset til disse postene. Revisor kan for eksempel anmode om eksterne bekreftelser av vilkårene i avtaler, kontrakter eller transaksjoner mellom en enhet og andre parter. Eksterne bekreftelser kan også bli gjennomført for å innhente revisjonsbevis om fraværet av visse betingelser.

7.3.22. Ved bruk av eksterne bekreftelser skal revisor ha kontroll over

- (a) fastsettelsen av informasjonen som skal bekreftes eller oppgis, og valget av en egnet bekreftende part,
- (b) utformingen av anmodningene om bekreftelse, herunder kontroll med at anmodninger er riktig adressert og at de inneholder returopplysninger for svar som skal sendes direkte til revisor, og
- (c) utsendingen av anmodningene, herunder eventuelle oppfølgingsanmodninger, til den bekreftende part.

7.3.23. Dersom ledelsen ikke gir revisor tillatelse til å sende en anmodning om bekreftelse, skal revisor

- (a) forespørre om ledelsens begrunnelse for avslaget, og skaffe revisjonsbevis for begrunnelsens gyldighet og rimelighet,
- (b) evaluere konsekvensene av ledelsens avslag for revisors vurdering av de relevante risikoene for vesentlig feilinformasjon, herunder risikoen for misligheter, og for type, tidspunkt og omfang av andre revisjonshandlinger, og
- (c) utføre alternative revisjonshandlinger som er utformet for å innhente relevant og pålitelig revisjonsbevis.

7.3.24. Dersom revisor konkluderer med at ledelsens avslag på å gi revisor tillatelse til å sende en anmodning om bekreftelse er urimelig, eller dersom revisor ikke er i stand til å innhente relevant og pålitelig revisjonsbevis gjennom alternative revisjonshandlinger, skal revisor kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Revisor skal også fastslå konsekvensene for revisjonen og revisors konklusjon.¹³

7.3.25. Dersom revisor identifiserer faktorer som gir grunn til å tvile på påliteligheten av svaret på en anmodning om bekreftelse, skal revisor innhente ytterligere revisjonsbevis for å avklare tvilsspørsmålene. Dersom revisor fastslår at et svar på en anmodning om bekreftelse ikke er pålitelig, skal revisor evaluere konsekvensene for vurderingen av de relevante risikoene for vesentlig feilinformasjon, herunder risikoen for misligheter, og for den tilknyttede type, tidspunkt og omfang av andre revisjonshandlinger.

7.3.26. Ved hvert tilfelle av manglende svar skal revisor utføre alternative revisjonshandlinger for å innhente relevant og pålitelig revisjonsbevis.

7.3.27. Revisor skal undersøke avvik for å fastslå hvorvidt de kan tyde på feilinformasjon.

7.3.28. Revisor skal evaluere hvorvidt resultatene av de eksterne bekreftelsene, dersom de foreligger, gir relevant og pålitelig revisjonsbevis, eller hvorvidt det er behov for ytterligere revisjonsbevis.

¹³ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.14.

7.4. Spesifikke områder

Fortsatt drift

Revisors oppgaver og plikter innebærer å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for, og konkludere

- på tilbørigheten av ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av regnskapet, og*
- på grunnlag av innhentet revisjonsbevis, hvorvidt det er knyttet en vesentlig usikkerhet til enhetens evne til fortsatt drift.*

Dette gjelder også når rammeverket for finansiell rapportering, som er brukt ved utarbeidelsen av regnskapet, ikke stiller noe uttrykkelig krav om at ledelsen skal foreta en spesifikk vurdering av enhetens evne til fortsatt drift.

7.4.1. Revisor skal evaluere ledelsens vurdering av enhetens evne til fortsatt drift.¹⁴

I samsvar med kravene i denne delen skal revisor evaluere ledelsens vurdering av enhetens evne til fortsatt drift. I mange tilfeller har ikke ledelsen i MKE utført en detaljert vurdering av enhetens evne til fortsatt drift, men legger i stedet inngående kjennskap til forretningsvirksomheten og forventede fremtidige utsikter til grunn. I slike tilfeller kan det være hensiktsmessig å diskutere den mellom- og langsiktige finansieringen av enheten med ledelsen, forutsatt at ledelsens planer kan underbygges med tilstrekkelig dokumentasjon og at de er konsistente med revisors forståelse av enheten. Derfor kan kravet til revisors evaluering av fortsatt drift for eksempel oppfylles gjennom diskusjon, forespørsel og inspeksjon av underbyggende dokumentasjon.

Fortsatt finansiell støtte fra eier-ledere er ofte viktig for MKEs evne til fortsatt drift. Når en mindre kompleks enhet hovedsakelig er finansiert gjennom et lån fra eier-lederen, kan det være viktig at disse midlene ikke trekkes tilbake. Dersom en enhet er avhengig av tilleggsstøtte fra eier-lederen, kan revisor evaluere eier-lederens evne til å oppfylle forpliktelsene i finansieringsavtalen. I tillegg kan revisor be om skriftlige bekreftelser på vilkårene for denne støtten og eier-lederens hensikt med eller forståelse av avtalen.

7.4.2. Under evalueringen av ledelsens vurdering av enhetens evne til fortsatt drift skal revisor:

- (a) dekke den samme perioden som ledelsen har lagt til grunn, i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Dersom perioden er mindre enn tolv måneder fra balansedagen, skal revisor be ledelsen om å utvide perioden. Dersom ledelsen ikke gjennomfører eller utvider sin vurdering, skal revisor vurdere konsekvensene for revisjonsberetningen; og ¹⁵*
- (b) vurdere om ledelsens vurdering omfatter all relevant informasjon som revisor er blitt kjent med gjennom revisjonen.*

Revisor skal også være oppmerksom på muligheten for at det kan foreligge kjente hendelser, planlagte eller ikke, eller forhold som vil inntreffe etter utløpet av perioden som er vurdert av ledelsen, som kan skape tvil om ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av

¹⁴ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.17.

¹⁵ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.20.

regnskapet. Jo lengre inn i fremtiden hendelsen eller forholdet ligger, jo mer betydelige må problemene med fortsatt drift være før revisor iverksetter ytterligere tiltak.

7.4.3. Revisor skal forespørre ledelsen om dens kjennskap til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, ut over perioden som ledelsen har lagt til grunn i sin vurdering.

7.4.4. Dersom det er identifisert hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, for å fastslå om det foreligger en vesentlig usikkerhet, ved å gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger, herunder vurdere avbøtende faktorer. Disse handlingene skal omfatte å:

- (a) anmode ledelsen om å gjennomføre en vurdering av enhetens evne til fortsatt drift, dersom ledelsen ennå ikke har gjort det;
- (b) vurdere ledelsens planer om fremtidige handlinger sammenholdt med dens vurdering av evnen til fortsatt drift, hvorvidt det er sannsynlig at utfallet av disse planene vil forbedre situasjonen og hvorvidt ledelsens planer er gjennomførbare under de eksisterende forhold;
- (c) når enheten har utarbeidet en prognose for kontantstrømmer, og analysen av denne prognosen er en vesentlig faktor for å vurdere det fremtidige utfallet av hendelser eller forhold ved evaluering av ledelsens planer for fremtidige handlinger:
 - (i) evaluere påliteligheten av de underliggende dataene som er generert for å utarbeide prognosen, og
 - (ii) fastslå hvorvidt forutsetningene som prognosen bygger på, er tilstrekkelig underbygd;
- (d) vurdere om ytterligere fakta eller informasjon er blitt tilgjengelig etter datoen for ledelsens vurdering.

En vesentlig usikkerhet foreligger når betydningen av dens mulige virkning og sannsynligheten for at den skal forekomme er slik at det, etter revisors profesjonelle skjønn, er behov for utfyllende opplysninger om type usikkerhet og mulige konsekvenser for at regnskapet skal gi et rettviseende bilde, i henhold til rammeverk som krever et rettviseende bilde, eller at det ikke er villedende dersom det er avlagt i henhold til et regelbasert rammeverk.

7.4.5. Dersom godkjenningen av regnskapet fra ledelsen, eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er vesentlig forsinket, skal revisor forespørre om årsakene til forsinkelsen. Dersom revisor mener at forsinkelsen kan relateres til hendelser eller forhold knyttet til vurderingen om fortsatt drift, skal revisor gjennomføre de ytterligere revisjonshandlingene som revisor finner nødvendig, og vurdere om det foreligger en vesentlig usikkerhet som er av betydning for revisors konklusjon.

Ledelsens overstyring av kontroller

7.4.6. Revisor skal utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å

- (a) teste hensiktsmessigheten av manuelle og automatiserte posterings i hovedboken, og andre justeringer som er foretatt ved utarbeidelsen av regnskapet, herunder å:
 - (i) rette forespørsler til personer som er involvert i regnskapsrapporteringsprosessen vedrørende utilbørlige eller uvanlige aktiviteter knyttet til behandlingen av posterings og andre justeringer,

- (ii) velge ut posteringer og andre justeringer som er foretatt ved slutten av en regnskapsperiode, og
 - (iii) vurdere behovet for å teste posteringer og andre justeringer gjennom hele perioden;
- (b) gjennomgå regnskapsestimater med sikte på manglende objektivitet, og vurdere hvorvidt eventuelle omstendigheter som er årsak til den manglende objektiviteten, utgjør en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Ved denne gjennomgåelsen skal revisor:
 - (i) vurdere hvorvidt ledelsens skjønnsmessige vurderinger og beslutninger, selv om de hver for seg er rimelige, tyder på manglende objektivitet hos enhetens ledelse som kan utgjøre en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter. Hvis dette er tilfellet, skal revisor revurdere regnskapsestimatene under ett, og
 - (ii) foreta en tilbakeskuende gjennomgåelse av ledelsens skjønnsmessige vurderinger og forutsetninger knyttet til betydelige regnskapsestimater i regnskapet for det forrige året;
- (c) for betydelige transaksjoner som faller utenfor enhetens ordinære virksomhet, eller som på andre måter synes uvanlige, vurdere hvorvidt den forretningsmessige begrunnelsen (eller den manglende begrunnelsen) tyder på at transaksjonene kan ha blitt gjennomført i forbindelse med uredlig regnskapsrapportering eller for å skjule underslag av eiendeler;
- (d) håndtere de identifiserte risikoene for at ledelsen overstyrer kontroller som ikke allerede er håndtert gjennom (a) til (c).

Selv om risikoen for at ledelsen overstyrer kontroller varierer fra enhet til enhet, er risikoen likevel tilstedeværende i alle enheter. Som følge av den uforutsigbare måten slik overstyring kan gjennomføres på, er det en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, og således en særskilt risiko.

Vesentlig feilinformasjon i et regnskap som skyldes misligheter, omfatter ofte manipulering av regnskapsrapporteringen ved å foreta utilbørlige eller ikke godkjente posteringer. Dette kan forekomme gjennom hele året og/eller ved regnskapsperiodens slutt, eller ved at ledelsen foretar justeringer av beløp i regnskapet som ikke gjenspeiles i formelle posteringer, for eksempel gjennom rekllassifiseringer.

Automatiserte verktøy og teknikker

Når hovedboken føres manuelt, kan ikke-standardiserte posteringer identifiseres gjennom inspeksjon av regnskapsbøker, journaler og underliggende dokumentasjon. Når automatiserte rutiner benyttes til å føre hovedboken og utarbeide regnskap, kan det imidlertid være at disse registreringene kun finnes i elektronisk form og derfor enklere kan identifiseres ved bruk av automatiserte verktøy og teknikker.

Nærstående parter

7.4.7. Revisor skal utforme og utføre ytterligere revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon som følger av relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse, herunder inspisere

- (a) bekreftelser fra banker og advokater som er innhentet som en del av revisors handlinger,
- (b) referater fra eiermøter og møter mellom dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og

- (c) øvrige registrerte opplysninger eller dokumenter som revisor finner nødvendig etter omstendighetene ved enheten.

7.4.8. Dersom revisor identifiserer avtaler eller informasjon som tyder på at det eksisterer relasjoner til nærstående parter eller transaksjoner med disse som ledelsen tidligere ikke har identifisert eller opplyst revisor om, skal revisor avgjøre om de underliggende omstendighetene bekrefter eksistensen av disse relasjonene eller transaksjonene.

7.4.9. Dersom revisor identifiserer relasjoner til nærstående parter eller betydelige transaksjoner med disse som ledelsen tidligere ikke har identifisert eller opplyst revisor om, skal revisor

- (a) dersom det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering fastsetter krav i forbindelse med nærstående parter:
 - (i) be ledelsen om å identifisere alle transaksjoner med de nylig identifiserte nærstående partene, slik at revisor kan vurdere disse nærmere,
 - (ii) forespørre hvorfor enhetens kontroller i forbindelse med relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse ikke førte til at disse relasjonene eller transaksjonene ble identifisert eller opplyst om,
- (b) utføre hensiktsmessige substanshandlinger i forbindelse med disse nylig identifiserte nærstående partene eller betydelige transaksjonene med disse,
- (c) foreta en ny vurdering av risikoen for at det eksisterer andre nærstående parter eller betydelige transaksjoner med disse som ledelsen tidligere ikke har identifisert eller opplyst revisor om, og om nødvendig utføre ytterligere revisjonshandlinger, og
- (d) dersom ledelsens unnlatelse av å opplyse om relasjonene eller transaksjonene synes bevisst (og derfor er en indikasjon på en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter), vurdere konsekvensene for revisjonen.

Hensyn når oppdragsteamet består av flere medlemmer enn oppdragsansvarlig revisor

7.4.10. Dersom revisor identifiserer relasjoner til nærstående parter eller betydelige transaksjoner med disse som ledelsen tidligere ikke har identifisert eller opplyst revisor om, skal revisor straks kommunisere den relevante informasjonen til de andre medlemmene av oppdragsteamet.

7.4.11. Dersom det identifiseres betydelige transaksjoner med nærstående parter som ikke er en del av enhetens ordinære forretningsvirksomhet, skal revisor

- (a) gjennomgå eventuelle underliggende kontrakter eller avtaler og vurdere om
 - (i) den forretningsmessige begrunnelsen (eller mangelen på sådan) for transaksjonene tyder på at de kan være gjennomført for å foreta uredelig regnskapsrapportering eller skjule underslag av eiendeler,
 - (ii) vilkårene for transaksjonene stemmer overens med ledelsenes forklaringer, og
 - (iii) transaksjonene er regnskapsført, presentert og opplyst om i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering,
- (b) innhente revisjonsbevis for at transaksjonene er behørig autorisert og godkjent.

- 7.4.12. Dersom revisor identifiserer betydelige transaksjoner som ikke er en del av enhetens ordinære forretningsvirksomhet, skal revisor forespørre ledelsen om hvilken type transaksjoner det dreier seg om, og hvorvidt nærstående parter kan være involvert.
- 7.4.13. Dersom ledelsen fremsetter en påstand i regnskapet om at en transaksjon med en nærstående part er gjennomført på vilkår som tilsvarer de som er vanlige for en transaksjon på armlengdes avstand, skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for denne påstanden.

Regnskapsestimater

- 7.4.14. Revisor skal utforme og utføre videre revisjonshandlinger knyttet til regnskapsestimater for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, herunder for tilhørende tilleggsopplysninger.
- 7.4.15. Revisors videre revisjonshandlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå knyttet til et regnskapsestimat, skal inkludere én eller flere av de følgende tilnærmingene:
- (a) Innhenting av revisjonsbevis fra hendelser som finner sted frem til datoen for revisjonsberetningen (se punkt 7.4.16).
 - (b) Testing av hvordan ledelsen har utarbeidet regnskapsestimatet (se punkt 7.4.17–7.4.18).
 - (c) Utarbeidelse av et revisors punkttestimat eller intervall for estimatet (se punkt 7.4.19).

Gitt egenskapene ved mange regnskapsestimater for en mindre kompleks enhet kan det endelige utfallet av et regnskapsestimat være kjent før datoen for revisjonsberetningen. Under disse omstendighetene kan revisjonsbevis innhentet fra hendelser som finner sted frem til datoen for revisjonsberetningen, gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon. For enkelte regnskapsestimater vil ikke nødvendigvis hendelser som finner sted frem til datoen for revisjonsberetningen, gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for hvorvidt regnskapsestimatet er rimelig eller feil (f.eks. når hendelser eller forhold utelukkende utvikles over en lengre periode). Under slike omstendigheter omfatter revisors videre revisjonshandlinger tilnærmingene i (b) eller (c).

Innhenting av revisjonsbevis fra hendelser som finner sted frem til datoen for revisjonsberetningen

- 7.4.16. Når revisors videre revisjonshandlinger omfatter innhenting av revisjonsbevis fra hendelser som finner sted frem til datoen for revisjonsberetningen, skal revisor evaluere hvorvidt revisjonsbeviset er tilstrekkelig og hensiktsmessig, tatt i betraktning eventuelle endringer i omstendigheter og andre relevante forhold mellom hendelsen og målingsdatoen som kan påvirke relevansen av revisjonsbeviset.

Testing av hvordan ledelsen har utarbeidet regnskapsestimatet

- 7.4.17. Ved testing av hvordan ledelsen har utarbeidet regnskapsestimatet skal revisors videre revisjonshandlinger håndtere hvorvidt
- (a) den valgte metoden er hensiktsmessig;
 - (b) de viktige forutsetningene og dataene er konsistente og hensiktsmessige, og deres integritet er blitt opprettholdt ved anvendelsen av metoden;

- (c) endringer i metoden, de viktige forutsetningene og dataene fra tidligere perioder, er hensiktsmessige;
- (d) ledelsen har til hensikt å gjennomføre spesifikke handlinger;
- (e) de skjønnsmessige vurderingene som er foretatt ved valg av metoden, de viktige forutsetningene og dataene, gir indikasjoner på mulig manglende objektivitet hos ledelsen. Når indikasjoner på mulig manglende objektivitet hos ledelsen er identifisert, skal revisor evaluere konsekvensene for revisjonen. Når intensjonen er å villed, er den manglende objektiviteten hos ledelsen uredelig av natur;
- (f) dataene er relevante og pålitelige etter omstendighetene; og
- (g) beregninger er matematisk nøyaktige, og hvorvidt skjønnsmessige vurderinger er anvendt konsistent.

Metode, viktige forutsetninger og data

Relevante betraktninger for revisor vedrørende hensiktsmessigheten av metoden, de viktige forutsetningene og dataene som er valgt innenfor rammen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, og, dersom det er relevant, hensiktsmessigheten av endringer fra den forrige perioden, kan inkludere

- *ledelsens logiske begrunnelse for valget av metoden, forutsetningen og dataene;*
- *hvorvidt metoden, forutsetningen og dataene er hensiktsmessige etter omstendighetene, gitt egenskapene ved regnskapsestimatet, kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering samt virksomheten, bransjen og omgivelsene som enheten opererer i;*
- *hvorvidt en endring fra tidligere perioder i valget av en metode, forutsetning eller data er basert på nye omstendigheter eller ny informasjon. Når dette ikke er tilfellet, er det mulig at endringen ikke er rimelig eller i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Vilkaarlige endringer i et regnskapsestimat kan føre til vesentlig feilinformasjon i regnskapet eller være en indikasjon på mulig manglende objektivitet hos ledelsen;*
- *når ledelsen har fastslått at forskjellige metoder resulterer i et intervall av betydelig forskjellige estimater, hvordan ledelsen har undersøkt årsakene til disse forskjellene; og*
- *hvorvidt de viktige forutsetningene ikke er i overensstemmelse med hverandre og med dem som er brukt i andre regnskapsestimater.*

7.4.18. Revisors videre revisjonshandlinger skal håndtere hvorvidt, innenfor rammen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, ledelsen har iverksatt nødvendige tiltak for å forstå estimeringsusikkerheten og håndtere den ved å velge hensiktsmessige punktestimater og utarbeide tilhørende tilleggsopplysninger. Når ledelsen ikke har iverksatt nødvendige tiltak, skal revisor

- (a) be ledelsen om å utføre ytterligere handlinger for å forstå estimeringsusikkerheten eller for å håndtere den ved å revurdere valget av ledelsens punktestimat eller vurdere om det skal gis ytterligere tilleggsopplysninger knyttet til estimeringsusikkerheten, og
- (b) dersom revisor fastslår at ledelsens svar på revisors forespørsel ikke i tilstrekkelig grad håndterer estimeringsusikkerheten, i den grad det er praktisk mulig, utarbeide et revisors punktestimat eller intervall for estimatet.

*Når det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering ikke spesifiserer hvordan et punkttestimat skal velges blant rimelige mulige utfall, eller ikke krever **spesifikke** tilleggsopplysninger, er ledelsens utøvelse av skjønn en viktig betraktning når revisor vurderer hensiktsmessigheten av det valgte punkttestimatet og de tilhørende tilleggsopplysningene.*

Forhold som kan være relevante for revisor vedrørende ledelsens tilleggsopplysninger om estimeringsusikkerhet, inkluderer kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, som kan kreve tilleggsopplysninger

- *som beskriver beløpet som et regnskapsestimat, og forklarer typen og begrensningene i estimeringsprosessen, og*
- *om vesentlige regnskapspolicyer knyttet til regnskapsestimater, som kan omfatte viktige eller kritiske skønnsmessige vurderinger foretatt av ledelsen så vel som viktige fremtidsrettede forutsetninger eller andre kilder til estimeringsusikkerhet.*

Utarbeidelse av et revisors punkttestimat eller intervall for estimatet

7.4.19. Når revisor utarbeider et punkttestimat eller intervall for estimatet for å evaluere ledelsens punkttestimat, skal revisors videre revisjonshandlinger inkludere handlinger for å

- (a) evaluere hvorvidt metodene, forutsetningene eller dataene som er brukt, er hensiktsmessige innenfor rammen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, og
- (b) fastslå at intervallet for estimatet bare omfatter beløp som underbygges av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

Revisors beslutning om hvorvidt revisor skal utarbeide et punkttestimat i stedet for et intervall for estimatet, kan avhenge av typen regnskapsestimat og revisors profesjonelle skjønn etter omstendighetene. For eksempel kan egenskapene ved regnskapsestimatet være av en slik art at det forventes å være mindre variasjon i de rimelige mulige utfallene. Under slike omstendigheter kan utarbeidelse av et punkttestimat være en effektiv tilnærming, særlig når det kan utarbeides med en høyere grad av presisjon.

Kravet om at revisor skal fastslå at intervallet for estimatet bare omfatter beløp som underbygges av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, betyr ikke at revisor forventes å innhente revisjonsbevis som underbygger hvert enkelt mulig utfall i intervallet. I stedet er det sannsynlig at revisor innhenter bevis for å fastslå at punktene i begge ender av intervallet er rimelige etter omstendighetene, og følgelig underbygger at beløp som faller mellom disse punktene, også er rimelige.

Varelager

7.4.20. Dersom varelageret er vesentlig for regnskapet, skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand ved å

- (a) med mindre det ikke er gjennomførbart, være til stede ved den fysiske varetelling for å
 - (i) evaluere ledelsens instruksjer og rutiner for registrering og kontroll av resultatet av enhetens fysiske varetelling,
 - (ii) observere utførelsen av ledelsens tellerutiner,
 - (iii) inspisere varelageret, og

- (iv) utføre kontrolltelling; og
- (b) utføre revisjonshandlinger knyttet til enhetens endelige lagerlister for å fastslå hvorvidt de gjengir det faktiske resultatet av varetellingen på en nøyaktig måte; og
- (c) dersom den fysiske varetellingen utføres på en annen dato enn balansedagen, utføre revisjonshandlinger for å innhente revisjonsbevis for hvorvidt endringer i varelageret mellom telledatoen og balansedagen er behørig registrert.

7.4.21. Dersom revisor ikke har vært til stede ved den fysiske varetellingen på grunn av uforutsette omstendigheter, skal revisor foreta eller observere noen fysiske tellinger på en annen dato, og utføre revisjonshandlinger rettet mot mellomliggende transaksjoner. Dersom det ikke er gjennomførbart for revisor å være til stede ved den fysiske varetellingen, skal revisor utføre alternative revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand, og dersom dette ikke er mulig, fastslå virkningen på revisjonsberetningen.¹⁶

I noen tilfeller er det ikke gjennomførbart for revisor å være til stede ved den fysiske varetellingen. Dette kan skyldes faktorer som for eksempel varelagerets type og lokasjon, for eksempel når varelageret befinner seg på en lokasjon som kan utgjøre en trussel mot revisors sikkerhet. Generelle ulemper, som hvor vanskelig, tidkrevende eller kostbart det er, gir imidlertid ikke tilstrekkelig grunnlag for å fatte en beslutning om at revisor ikke kan være til stede. I noen tilfeller hvor det ikke er gjennomførbart for revisor å være til stede, kan alternative revisjonshandlinger, for eksempel inspeksjon av dokumentasjon vedrørende salg etter balansedagen av spesifikke lagervarer anskaffet eller kjøpt før den fysiske varetellingen, gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand. I andre tilfeller kan det imidlertid være umulig å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand ved å utføre alternative revisjonshandlinger. I slike tilfeller kreves det at revisor modifierer konklusjonen i revisjonsberetningen som et resultat av begrensningen av revisjonens innhold.

7.4.22. Dersom et varelager som oppbevares og kontrolleres av en tredjepart er vesentlig for regnskapet, skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand ved å be om bekreftelse på kvanta og tilstand, eller ved å utføre inspeksjon eller andre revisjonshandlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.

Rettstvister og krav

7.4.23. Revisor skal utforme og utføre revisjonshandlinger for å identifisere rettstvister og krav som involverer enheten, som kan medføre risiko for vesentlig feilinformasjon, herunder å

- (a) rette forespørsler til ledelsen og, der det er relevant, andre i enheten, herunder interne juridiske rådgivere,
- (b) gjennomgå referater fra møter mellom dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og korrespondanse mellom enheten og eksterne juridiske rådgivere, og
- (c) gjennomgå kostnadskontoer for juridisk bistand.

7.4.24. Når revisor vurderer en risiko for vesentlig feilinformasjon knyttet til rettstvister og krav som er blitt identifisert, eller når utførte revisjonshandlinger tyder på at det kan foreligge andre vesentlige rettstvister eller krav, skal revisor i tillegg til handlingene som kreves i denne standarden, ta direkte kontakt med enhetens eksterne juridiske rådgivere. Revisor skal gjøre dette gjennom en skriftlig

¹⁶ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.15.

forespørsel, som utarbeides av ledelsen og sendes av revisor, der enhetens eksterne juridiske rådgivere anmodes om å kommunisere direkte med revisor.¹⁷

7.4.25. Revisor skal modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen¹⁸ dersom

- (a) ledelsen nekter å gi revisor tillatelse til å kommunisere med eller møte enhetens eksterne juridiske rådgivere, eller enhetens eksterne juridiske rådgivere nekter å gi et tilfredsstillende svar på den skriftlige forespørselen, eller forbys å svare, og
- (b) revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis ved å utføre alternative revisjonshandlinger.

Revisjonshandlinger ved identifisert brudd eller mistanke om brudd på lov eller forskrift

7.4.26. Revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende overholdelse av bestemmelser i de lovene og forskriftene som generelt anses å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet.¹⁹

7.4.27. Dersom revisor får kjennskap til et tilfelle av brudd eller mistanke om brudd på lover og forskrifter, skal revisor

- (a) opparbeide seg en forståelse av typen og omstendighetene, og innhente ytterligere informasjon som er nødvendig for å vurdere den mulige virkningen på regnskapet,
- (b) diskutere bruddet med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift,
- (c) dersom det ikke er mulig å innhente tilstrekkelig informasjon om brudd på lover og forskrifter som det er mistanke om, evaluere virkningen av mangelen på tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis på revisors konklusjon, og
- (d) evaluere konsekvensene for andre aspekter ved revisjonen, herunder revisors risikovurdering og påliteligheten av skriftlige uttalelser, og iverksette nødvendige tiltak.²⁰

Bruk av tjenestene til en serviceorganisasjon

7.4.28. Dersom enheten benytter seg av tjenestene til en serviceorganisasjon, skal revisor

- (a) fastslå hvorvidt tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for de relevante regnskapspåstandene er tilgjengelige hos enheten, og hvis ikke,
- (b) utføre videre revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

For å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis kan revisor vurdere følgende handlinger:

- *inspeksjon av regnskapsmateriale og dokumenter som oppbevares av brukerenheten*
- *inspeksjon av regnskapsmateriale og dokumenter som oppbevares av serviceorganisasjonen*

¹⁷ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.14.

¹⁸ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.16.

¹⁹ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.10.

²⁰ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.11., 9.5.12. og 9.5.13.

- *innhenting av bekreftelser på saldoer og transaksjoner fra serviceorganisasjonen i tilfeller der brukerenheten oppbevarer egne, uavhengige regnskapsopplysninger om saldoer og transaksjoner*

Bruk av arbeidet til ledelsens ekspert

7.4.29. Dersom informasjon som skal brukes som revisjonsbevis er utarbeidet ved hjelp av arbeidet til ledelsens ekspert, skal revisor, i det omfang revisor finner nødvendig ut fra betydningen av ekspertens arbeid for revisors formål, evaluere hvorvidt ekspertens arbeid er hensiktsmessig som revisjonsbevis for den relevante påstanden.

Hensyn som må tas ved evaluering av hensiktsmessigheten av arbeidet til ledelsens ekspert, kan omfatte

- *relevansen og rimeligheten av ekspertens funn eller konklusjoner, deres overensstemmelse med annet revisjonsbevis, og hvorvidt de er riktig gjengitt i regnskapet,*
- *dersom ekspertens arbeid innebærer bruk av viktige forutsetninger og metoder, relevansen og rimeligheten av disse forutsetningene og metodene,*
- *dersom ekspertens arbeid innebærer betydelig bruk av kildedata, relevansen, fullstendigheten og nøyaktigheten av slike kildedata, og*
- *dersom ekspertens arbeid innebærer bruk av informasjon fra en ekstern informasjonskilde, relevansen og påliteligheten av denne informasjonen.*

Bruk av arbeidet til revisors ekspert

7.4.30. Når revisor har besluttet å bruke arbeidet til revisors ekspert, skal revisor evaluere om arbeidet til revisors ekspert er adekvat, herunder

- (a) relevansen og rimeligheten av ekspertens funn eller konklusjoner, og deres konsistens med annet revisjonsbevis,
- (b) dersom ekspertens arbeid innebærer bruk av viktige forutsetninger og metoder, relevansen og rimeligheten av disse forutsetningene og metodene ut fra omstendighetene, og
- (c) dersom ekspertens arbeid innebærer bruk av kildedata som er av stor betydning for ekspertens arbeid, relevansen, fullstendigheten og nøyaktigheten av slike kildedata.

7.4.31. Dersom revisor fastslår at arbeidet til revisors ekspert ikke er adekvat for revisors formål, skal revisor bli enig med eksperten om videre arbeid som skal utføres av eksperten, eller utføre ytterligere revisjonshandlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.

7.5. Akkumulering av feilinformasjon

7.5.1. Revisor skal akkumulere feilinformasjon identifisert under revisjonen, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelig.

Feilinformasjon som er klart ubetydelig, vil ha en helt annen (mindre) betydning, eller være av en helt annen type enn den som ville blitt vurdert å være vesentlig, og vil være feilinformasjon som er klart uviktig, uansett om den betraktes enkeltvis eller samlet eller om den blir bedømt etter kriterier for

type, størrelse eller omstendighet. Dersom det er usikkerhet om hvorvidt ett eller flere informasjonselementer er klart ubetydelige, anses feilinformasjonen for ikke å være klart ubetydelig.

7.5.2. Revisor skal be ledelsen om å korrigere all feilinformasjon som er akkumulert under revisjonen.

7.5.3. Dersom ledelsen etter anmodning fra revisor har undersøkt en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning og korrigert feilinformasjon som ble avdekket, skal revisor gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger for å fastslå hvorvidt det fremdeles eksisterer feilinformasjon.

En slik forespørsel kan for eksempel foretas basert på revisors projisering av feilinformasjon identifisert i et utvalg på hele populasjonen som utvalget er hentet fra.

7.5.4. Dersom revisor identifiserer feilinformasjon under revisjonen, skal revisor evaluere hvorvidt feilinformasjonen kan tyde på misligheter. Dersom det foreligger en slik indikasjon, skal revisor fastslå konsekvensene for andre aspekter ved revisjonen, herunder de identifiserte og anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon og påliteligheten av uttalelser fra ledelsen.

Siden misligheter omfatter motivasjon eller press til å begå misligheter, en oppfattet mulighet til å gjøre dette og en viss rettferdiggjørelse av handlingen, er det usannsynlig at et tilfelle av misligheter er en isolert hendelse. Feilinformasjon, for eksempel flere tilfeller av feilinformasjon selv om den samlede virkningen ikke er vesentlig, kan følgelig være en indikasjon på en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

7.5.5. Dersom revisor identifiserer feilinformasjon som kan være en følge av misligheter, og mistenker at ledelsen er innblandet, skal revisor

- (a) foreta en ny vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og revisors håndtering av disse risikoene, eller
- (b) vurdere hvorvidt omstendigheter eller forhold tyder på et mulig fordekt samarbeid blant ansatte, ledelsen eller tredjeparter når revisor revurderer påliteligheten av tidligere innhentet revisjonsbevis.

Konsekvensene av identifiserte eller mistenkte misligheter avhenger av omstendighetene. For eksempel kan ellers ubetydelige misligheter bli betydelige hvis de omfatter ledelse på høyere nivå. Under slike omstendigheter kan påliteligheten av tidligere innhentet revisjonsbevis bli revurdert, siden det kan være tvil om fullstendigheten og riktigheten av avgitte uttalelser og om ektheten av regnskapsmateriale og dokumentasjon. Det kan også være en mulighet for fordekt samarbeid blant ansatte, ledelsen eller tredjeparter.

7.5.6. Revisor skal fastslå hvorvidt revisjonens innhold, når den skal utføres og angrepsvinkel må revideres dersom

- (a) typen identifisert feilinformasjon og omstendighetene rundt dens forekomst tyder på at det kan eksistere annen feilinformasjon som, når den slås sammen med feilinformasjon akkumulert under revisjonen, kan være vesentlig, og
- (b) summen av feilinformasjon akkumulert under revisjonen nærmer seg vesentlighetsgrensen.

7.6. Spesifikke kommunikasjonskrav

7.6.1. Revisor skal i rett tid kommunisere

- (a) til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, skriftlig, vesentlige mangler i enhetens internkontrollsystem identifisert under revisjonen,

(b) til ledelsen:

- (i) skriftlig, forhold som er blitt kommunisert til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll (med mindre det er upassende å kommunisere direkte med ledelsen ut fra omstendighetene), og
- (ii) andre identifiserte mangler i intern kontroll som ikke er blitt kommunisert, men som er tilstrekkelig viktige til at ledelsen fortjener å bli gjort oppmerksom på dem.

7.6.2. Med hensyn til kommunikasjon av vesentlige mangler til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, skal revisor inkludere en beskrivelse og forklaring på den mulige virkningen av manglene, og tilstrekkelig informasjon til at innholdet i kommunikasjonen kan forstås.

Når revisor beskriver bakgrunnen for revisors kommunikasjon, kan revisor forklare at

- *revisors formål med revisjonen var å gi uttrykk for en mening om regnskapet,*
- *revisjonen omfattet en vurdering av den interne kontrollen knyttet til utarbeidelsen av regnskapet for å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene, men ikke med det formål å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av den interne kontrollen, og*
- *forholdene som rapporteres begrenser seg til de manglene som revisor har identifisert under revisjonen og som revisor mener er tilstrekkelig viktige til at de fortjener å bli rapportert til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.*

7.6.3. Ved kommunikasjon med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, skal revisor vurdere om det finnes forhold som skal kommuniseres knyttet til regnskapsestimer. I den forbindelse skal revisor vurdere hvorvidt årsakene til risikoene for vesentlig feilinformasjon er knyttet til estimeringsusikkerhet, eller virkningene av kompleksitet, subjektivitet, endringer eller manglende objektivitet hos ledelsen ved utarbeidelsen av regnskapsestimer og tilhørende tilleggsopplysninger.

7.7. Spesifikke dokumentasjonskrav

I tillegg til de generelle dokumentasjonskravene i Del 2.4 som gjelder under hele revisjonsoppdraget, er spesifikke forhold som skal dokumenteres i henhold til denne delen, beskrevet nedenfor.

7.7.1. Revisor skal inkludere det følgende i revisjonsdokumentasjonen:

- (a) de overordnede handlingene for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå,
- (b) sammenhengen mellom de utførte handlingene og de anslåtte risikoene på påstandsnivå,
- (c) resultatene av revisjonshandlingene, herunder konklusjonene når disse ikke er tydeliggjort på annen måte,
- (d) resultatene av revisjonshandlinger utformet for å håndtere risikoen for at ledelsen overstyrer kontroller,
- (e) all feilinformasjon som er akkumulert under revisjonen, og hvorvidt de er blitt korrigert, og
- (f) dersom revisor planlegger å bruke revisjonsbevis for at kontroller fungerer effektivt som er innhentet ved tidligere revisjoner, konklusjonene som ble trukket om i hvilken grad revisor bygger på slike kontroller som ble testet ved en tidligere revisjon.

- 7.7.2. Når den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon skyldes misligheter, skal revisors dokumentasjon inkludere spesifikt hvordan risikoen for mislighetene ble håndtert.
- 7.7.3. Når revisor har identifisert eller hatt mistanke om brudd på lover og forskrifter, skal revisor dokumentere
- (a) resultatene av diskusjonen med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og andre, herunder hvordan forholdet er blitt håndtert, og
 - (b) revisjonshandlingene som er utført, viktige profesjonelle skjønnsmessige vurderinger som er foretatt, og konklusjonene som er trukket.
- 7.7.4. Med hensyn til regnskapsestimer skal revisor dokumentere viktige skjønnsmessige vurderinger knyttet til revisors fastsettelse av hvorvidt regnskapsestimatene og tilhørende tilleggsopplysninger er rimelige innenfor rammen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, eller inneholder feilinformasjon.

8. Avslutning

Innhold i denne delen

Del 8 omhandler kravene knyttet til revisors arbeid med å

- evaluere korrigert og ikke-korrigert feilinformasjon som er identifisert under revisjonen,
- evaluere hendelser etter balansedagen,
- avslutte aktiviteter, herunder de tilhørende evalueringene,
- konkludere på fortsatt drift og tilhørende tilleggsopplysninger, og
- innhente skriftlige uttalelser og utføre avsluttende analytiske handlinger.

Virkeområde for denne delen

Evalueringene som foretas og konklusjonene som trekkes vil danne grunnlaget for revisors mening i Del 9.

8.1. Mål

8.1.1. Revisors mål er å

- (a) evaluere virkningen av identifisert feilinformasjon på revisjonen, og virkningen av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet,
- (b) konkludere, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, om det foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, og
- (c) konkludere om det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for revisors mening.

8.2. Evaluering av feilinformasjon identifisert under revisjonen

8.2.1. Dersom ledelsen nekter å korrigere deler av eller all feilinformasjon som er kommunisert av revisor, skal revisor opparbeide seg en forståelse av ledelsens grunner til ikke å foreta korrigeringene, og skal ta i betraktning denne forståelsen ved evalueringen av hvorvidt regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

8.2.2. Før revisor evaluerer virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon, skal revisor revurdere vesentlighetsgrensen for å bekrefte hvorvidt den fortsatt er hensiktsmessig, sett i sammenheng med enhetens faktiske finansielle resultater.

8.2.3. Revisor skal fastslå hvorvidt ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet, ved å vurdere

- (a) typen og størrelsen på feilinformasjonen, både i forhold til bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger og regnskapet totalt sett, og de særlige omstendighetene rundt forekomsten av feilinformasjonen, og
- (b) virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon fra tidligere perioder på de relevante transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene, og på regnskapet totalt sett.

8.3. Analytiske handlinger som er til hjelp når det skal trekkes en overordnet konklusjon

- 8.3.1. Revisor skal utforme og utføre analytiske handlinger mot slutten av revisjonen som hjelper revisor med å trekke en overordnet konklusjon om hvorvidt regnskapet er konsistent med revisors forståelse av enheten, og for å identifisere eventuelle indikasjoner på en tidligere ikke-avdekket risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
- 8.3.2. Revisor skal undersøke fluktuasjoner eller sammenhenger som ikke er konsistente med annen relevant informasjon som er innhentet under revisjonen, ved å forespørre ledelsen og utføre andre revisjonshandlinger som anses nødvendige ut fra omstendighetene.

8.4. Hendelser etter balansedagen

Regnskapet kan påvirkes av visse hendelser som finner sted etter balansedagen. Mange rammeverk for finansiell rapportering henviser spesielt til slike hendelser. Slike rammeverk for finansiell rapportering identifiserer vanligvis to typer hendelser:

- *hendelser som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen, og*
- *hendelser som gir informasjon om forhold som har oppstått etter balansedagen.*

Det forventes imidlertid ikke at revisor gjennomfører ytterligere revisjonshandlinger for å vurdere forhold der tidligere gjennomførte revisjonshandlinger har gitt tilfredsstillende konklusjoner.

Hendelser som finner sted mellom balansedagen og datoen for revisjonsberetningen

- 8.4.1. Revisor skal gjennomføre revisjonshandlinger som er utformet for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at alle hendelser som finner sted mellom balansedagen og datoen for revisjonsberetningen og som krever korrigerende av eller omtale i regnskapet, er blitt identifisert.
- 8.4.2. Revisor skal gjennomføre disse revisjonshandlingene i samsvar med punkt 8.4.1. i perioden fra balansedagen til datoen for revisjonsberetningen, eller så nær denne datoen som praktisk mulig, herunder:
- (a) Opparbeidelse av en forståelse av eventuelle rutiner som ledelsen har etablert for å sikre at hendelser etter balansedagen blir identifisert.
 - (b) Forespørsel til ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om hvorvidt det har inntruffet hendelser etter balansedagen som kan påvirke regnskapet.
 - (c) Gjennomlesing av referater fra møter mellom eiere, ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som er blitt avholdt etter balansedagen, og forespørsel om saker som er blitt diskutert på ethvert møte av denne typen som det ennå ikke er tilgjengelig referat fra.
 - (d) Gjennomlesing av enhetens månedlige eller kvartalsvise finansielle informasjon, dersom den er tilgjengelig.
- 8.4.3. Dersom revisor har identifisert hendelser som krever korrigerende av eller omtale i regnskapet for å oppfylle enhetens gjeldende rammeverk for finansiell rapportering ved gjennomføring av handlingene i punkt 8.4.1. og 8.4.2., skal revisor fastslå hvorvidt hver slik hendelse er hensiktsmessig reflektert i regnskapet.

Forhold som revisor blir kjent med etter datoen for revisjonsberetningen, men før datoen for offentliggjøring av regnskapet

- 8.4.4. Revisor er ikke forpliktet til å gjennomføre revisjonshandlinger knyttet til det aktuelle regnskapet etter datoen for revisjonsberetningen. Dersom revisor blir kjent med forhold eller hendelser som, dersom de hadde vært kjent for revisor per datoen for revisjonsberetningen, men før datoen for offentliggjøring av regnskapet, kunne ha medført at revisor endret revisjonsberetningen, skal revisor imidlertid diskutere med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og fastslå hvorvidt det er behov for å endre regnskapet og, i så fall, forespørre hvordan ledelsen har tenkt å håndtere forholdet.
- 8.4.5. Dersom ledelsen endrer regnskapet, skal revisor gjennomføre de revisjonshandlingene som etter omstendighetene anses nødvendige i forhold til endringen, herunder utvide de utførte revisjonshandlingene til datoen for den nye revisjonsberetningen, og avgi en ny revisjonsberetning til det endrede regnskapet.
- 8.4.6. I jurisdiksjoner der ledelsen ikke er pålagt ved lov, forskrift eller rammeverk for finansiell rapportering å utstede endrede regnskaper, er revisor følgelig ikke forpliktet til å avgi en endret eller ny revisjonsberetning. Dersom ledelsen ikke endrer regnskapet til tross for at revisor mener det er behov for det, skal revisor imidlertid
- (a) dersom revisjonsberetningen ennå ikke er overlevert enheten, modifisere konklusjonen og deretter overlevere revisjonsberetningen,²¹ eller
 - (b) dersom revisjonsberetningen allerede er overlevert enheten, informere ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om at regnskapet ikke må gjøres tilgjengelig for tredjeparter før de nødvendige endringene er utført. Dersom regnskapet likevel blir offentliggjort uten de nødvendige endringene, skal revisor iverksette egnede tiltak for å forsøke å forhindre bruk av revisjonsberetningen.

Forhold som revisor blir kjent med etter at regnskapet er offentliggjort

- 8.4.7. Etter at regnskapet er offentliggjort, er ikke revisor forpliktet til å gjennomføre revisjonshandlinger knyttet til det aktuelle regnskapet. Dersom revisor, etter at regnskapet er offentliggjort, blir kjent med et forhold som, om det hadde vært kjent for revisor per datoen for revisjonsberetningen, kunne ha medført at revisor endret revisjonsberetningen, skal revisor imidlertid
- (a) diskutere forholdet med ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll,
 - (b) fastslå hvorvidt det er behov for å endre regnskapet og, i så fall,
 - (c) forespørre hvordan ledelsen har tenkt å håndtere forholdet i regnskapet.
- 8.4.8. Dersom ledelsen endrer regnskapet, skal revisor
- (a) gjennomføre de revisjonshandlingene som etter omstendighetene anses nødvendige i forhold til endringen, herunder
 - (i) utvide revisjonshandlingene omtalt i punkt 8.4.1. og 8.4.2. til datoen for den nye revisjonsberetningen, og ikke datere den nye revisjonsberetningen før datoen for godkjenning av det endrede regnskapet, og

²¹ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.21.

- (ii) avgi en ny revisjonsberetning²² til det endrede regnskapet, og
 - (b) gjennomgå tiltakene iverksatt av ledelsen for å sikre at alle som har mottatt det tidligere offentliggjorte regnskapet og tilhørende revisjonsberetning, er informert om situasjonen.
- 8.4.9. Dersom ledelsen ikke iverksetter de nødvendige tiltakene for å sikre at alle som har mottatt det tidligere offentliggjorte regnskapet er informert om situasjonen, og ikke endrer regnskapet til tross for at revisor mener det er behov for det, skal revisor iverksette egnede tiltak for å forsøke å forhindre bruk av revisjonsberetningen.

8.5. Revisors evalueringer og andre aktiviteter som utføres for å underbygge revisors konklusjon

Pålagte evalueringer

- 8.5.1. På bakgrunn av utførte revisjonshandlinger og innhentet revisjonsbevis skal revisor evaluere hvorvidt vurderingene av risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå fortsatt er hensiktsmessige.

Revisjon av regnskap er en kumulativ og repeterende prosess. Under revisors utførelse av planlagte revisjonshandlinger kan innhentet revisjonsbevis føre til at revisor endrer type, tidspunkt og omfang av planlagte revisjonshandlinger. Revisor kan få kjennskap til informasjon som i vesentlig grad avviker fra den informasjonen som lå til grunn for risikovurderingen. Under slike omstendigheter kan revisor finne det nødvendig å revurdere de planlagte revisjonshandlingene basert på den endrede vurderingen av anslåtte risikoer for alle eller noen av transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene og tilhørende påstander.

Revisor kan også vurdere hvorvidt slik informasjon endrer revisors beslutning om at bruk av ISA for MKE er hensiktsmessig for revisjonen, noe som kan gjøre det nødvendig å endre vilkårene for oppdraget.

- 8.5.2. For regnskapsestimater skal revisor, på bakgrunn av utførte revisjonshandlinger og innhentet revisjonsbevis, evaluere hvorvidt
- (a) vurderingene av risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå fortsatt er hensiktsmessige, herunder når indikasjoner på mulig manglende objektivitet hos ledelsen er identifisert, og
 - (b) ledelsens beslutninger om innregning, måling, presentasjon og tilleggsopplysninger om regnskapsestimater i regnskapet er rimelige innenfor rammen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

- 8.5.3. Revisor skal evaluere hvorvidt toveiskommunikasjonen mellom revisor og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, har vært dekkende ut fra formålet med revisjonen. Hvis dette ikke er tilfellet, skal revisor evaluere den eventuelle virkningen på revisjonen og iverksette egnede tiltak.

Det kan for eksempel være at de opprinnelige risikovurderingene må revideres, at revisors konklusjon må modifiseres som følge av en begrensning av revisjonens innhold, eller at andre egnede tiltak må iverksettes.

- 8.5.4. Revisor skal utføre revisjonshandlinger for å evaluere hvorvidt presentasjonen av regnskapet totalt sett er i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Når revisor foretar denne

²² For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.6.7.

evalueringen, skal revisor vurdere hvorvidt regnskapet er presentert på en måte som i tilstrekkelig grad gjenspeiler

- (a) klassifisering og beskrivelse av den finansielle informasjonen og de underliggende transaksjoner, hendelser og forhold, og
- (b) presentasjon, struktur og innhold i regnskapet.

Konklusjon

8.5.5. Revisor skal konkludere på hvorvidt tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis er innhentet. Når revisor danner seg en mening om regnskapet, skal revisor vurdere alt relevant revisjonsbevis, uavhengig av om det synes å være bekreftende eller motstridende.

8.5.6. Dersom revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis knyttet til en relevant påstand, skal revisor forsøke å innhente ytterligere revisjonsbevis. Dersom revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, skal revisor avgi en revisjonsberetning med forbehold eller en beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.²³

8.5.7. Revisor skal evaluere hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for, og skal konkludere på, riktigheten av ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av regnskapet.²⁴

8.5.8. Revisor skal, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, konkludere om det etter revisors profesjonelle skjønn foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som, enkeltvis eller samlet, kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift.²⁵

8.5.9. Dersom revisor konkluderer med at ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift er riktig etter forholdene, men at det foreligger en vesentlig usikkerhet, skal revisor fastslå om regnskapet

- (a) på en tilfredsstillende måte opplyser om viktige hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, og ledelsens planer for å håndtere disse hendelsene eller forholdene, og
- (b) gir klart uttrykk for at det foreligger en vesentlig usikkerhet om hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, og at enheten derfor muligens ikke kan realisere sine eiendeler og møte sine forpliktelser gjennom den ordinære virksomheten.

I slike tilfeller skal revisor gi uttrykk for en umodifisert konklusjon, og revisjonsberetningen skal inneholde et separat avsnitt med overskriften «Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift».

8.5.10. Dersom det er identifisert hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, men revisor på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis konkluderer med at det ikke foreligger noen vesentlig usikkerhet, skal revisor vurdere hvorvidt regnskapet, sett i forhold til kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, gir adekvate opplysninger om disse hendelsene eller forholdene.

8.5.11. Dersom revisor bekrefter at, eller ikke er i stand til å konkludere hvorvidt, regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter, skal revisor vurdere konsekvensene for revisjonen, herunder for de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon og revisjonsberetningen.

²³ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.27.

²⁴ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.17.

²⁵ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.18.

8.6. Skriftlige uttalelser

Skriftlige uttalelser er nødvendig informasjon som revisor ber om i forbindelse med revisjon av enhetens regnskap. I likhet med svar på forespørsler utgjør dermed skriftlige uttalelser revisjonsbevis. Selv om skriftlige uttalelser gir nødvendig revisjonsbevis, gir de imidlertid alene ikke tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for noen av de forholdene de omhandler. Det faktum at ledelsen har avgitt pålitelige skriftlige uttalelser påvirker ikke typen eller omfanget av annet revisjonsbevis som revisor innhenter om overholdelsen av ledelsens ansvar, eller om bestemte påstander.

8.6.1. Revisor skal innhente skriftlige uttalelser fra de i ledelsen som har nødvendig kunnskap om de relevante forholdene og ansvaret for regnskapet, og der det er relevant, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om følgende forhold:

- (a) at de har oppfylt sitt ansvar for utarbeidelsen av regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, herunder, der det er relevant, kravet om det skal gi et rettviseende bilde. Ledelsens ansvar skal beskrives på samme måte i de skriftlige uttalelsene som ansvaret er beskrevet i vilkårene for revisjonsoppdraget;
- (b) at de har gitt revisor all relevant informasjon og tilgang som avtalt i vilkårene for revisjonsoppdraget;
- (c) at alle transaksjoner er registrert og reflektert i regnskapet;
- (d) at de erkjenner sitt ansvar for utformingen, implementeringen og vedlikeholdet av kontroller for å forhindre og avdekke misligheter;
- (e) at de har opplyst revisor om resultatene av ledelsens vurdering av risikoen for at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter;
- (f) at de har opplyst revisor om sin kjennskap til misligheter, eller mistanke om misligheter, eller påstander om misligheter eller mistenkte misligheter;
- (g) at de har opplyst revisor om identiteten til enhetens nærstående parter og alle relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse som de er kjent med;
- (h) at de har redegjort for og opplyst om relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse i samsvar med kravene som rammeverket for finansiell rapportering fastsetter;
- (i) at de har opplyst revisor om alle kjente brudd eller mistanker om brudd på lover og forskrifter som kan ha slik betydning at de må tas hensyn til ved utarbeidelsen av regnskapet;
- (j) at de har opplyst revisor om alle kjente faktiske eller mulige rettstvister og krav som kan ha slik betydning at de må tas hensyn til ved utarbeidelsen av regnskapet, og at de er redegjort for og opplyst om i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering;
- (k) med hensyn til regnskapsestimer, hvorvidt metodene, de viktige forutsetningene og dataene som er brukt ved utarbeidelsen av regnskapsestimatene og tilhørende tilleggsopplysninger, er hensiktsmessige for å oppfylle krav til innregning, måling og tilleggsopplysninger i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering;
- (l) at alle hendelser som har funnet sted etter balansedagen og som ifølge det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering krever korrigering eller omtale, er blitt korrigert eller omtalt;

- (m) med hensyn til fortsatt drift, dersom det foreligger en vesentlig usikkerhet, informasjon om deres planer for fremtidige tiltak, og hvorvidt disse planene er gjennomførbare;
- (n) om eventuelle endringer som er foretatt for å korrigere vesentlig feilinformasjon i regnskapet for den forrige perioden som påvirker den sammenlignbare informasjonen; og
- (o) andre uttalelser som revisor anser som nødvendige for å underbygge annet revisjonsbevis som er relevant for regnskapet eller én eller flere bestemte påstander i regnskapet, herunder, dersom det er nødvendig, for å underbygge muntlige uttalelser.

8.6.2. Revisor skal vurdere behovet for å innhente uttalelser om særskilte regnskapsestimater.

8.6.3. Den skriftlige uttalelsen skal være i form av et uttalelsesbrev stilet til revisor.

Vedlegg 7 inneholder et eksempel på uttalelsesbrev.

Dersom lov eller forskrift pålegger ledelsen å avgi skriftlige offentlige erklæringer om ledelsens ansvar, og revisor beslutter at slike erklæringer gir en del av eller alle de uttalelsene som kreves av denne standarden, er det ikke nødvendig at de relevante forholdene som dekkes av disse erklæringene, inkluderes i uttalelsesbrevet.

8.6.4. Revisor skal be om en skriftlig uttalelse fra ledelsen, og der det er relevant, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, om hvorvidt de mener at virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon er uvesentlig, enkeltvis eller samlet, for regnskapet totalt sett. En oppsummering av slike poster skal tas med i eller vedlegges den skriftlige uttalelsen.

8.6.5. Dersom revisor har betenkeligheter med hensyn til ledelsens kompetanse, integritet, etiske verdier eller aktsomhet, eller til ledelsens vilje til å støtte opp om dette, eller mottatte uttalelser ikke stemmer overens med annet revisjonsbevis, skal revisor fastslå virkningen på revisjonsbevis mer generelt og iverksette egnede tiltak, herunder å vurdere den mulige virkningen på konklusjonen i revisjonsberetningen²⁶, tatt i betraktning kravet i punkt 8.6.7.

Ved identifisering av uoverensstemmelser mellom én eller flere skriftlige uttalelser og revisjonsbevis innhentet fra en annen kilde, kan revisor vurdere hvorvidt risikovurderingen fortsatt er hensiktsmessig og, dersom den ikke er det, revidere risikovurderingen og fastsette type, tidspunkt og omfang av ytterligere revisjonshandlinger for å håndtere de anslåtte risikoene.

Betenkeligheter med hensyn til ledelsens kompetanse, integritet, etiske verdier eller aktsomhet, eller til ledelsens vilje til å støtte opp om dette, kan føre til at revisor konkluderer med at risikoen for feilinformasjon fra ledelsen i regnskapet er av en slik art at revisjonen ikke lar seg gjennomføre. I så fall kan revisor vurdere å trekke seg fra oppdraget, når det er mulig å trekke seg i henhold til gjeldende lov eller forskrift, med mindre de som har overordnet ansvar for styring og kontroll iverksetter nødvendige korrigerende tiltak. Slike tiltak er imidlertid ikke alltid tilstrekkelige til at revisor kan gi uttrykk for en umodifisert konklusjon.

8.6.6. Dersom ledelsen ikke avgir én eller flere av de skriftlige uttalelsene revisor har bedt om, skal revisor

- (a) diskutere forholdet med ledelsen,
- (b) foreta en ny vurdering av ledelsens integritet og vurdere betydningen som dette kan ha for påliteligheten av muntlige og skriftlige uttalelser og revisjonsbevis generelt, og

²⁶ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.22.

- (c) iverksette egnede tiltak, inkludert å vurdere den mulige virkningen på konklusjonen i revisjonsberetningen²⁷, tatt i betraktning kravet i punkt 8.6.7.

8.6.7. Dersom revisor konkluderer med at det er tilstrekkelig tvil om ledelsens integritet, slik at de skriftlige uttalelsene som kreves i punktene 8.6.1.(a)–(c) ikke er pålitelige²⁸, eller ledelsen ikke avgir de skriftlige uttalelsene som kreves i punktene 8.6.1.(a)–(c)²⁹, skal revisor avgi en beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.

8.6.8. Datoen for skriftlige uttalelser skal være så nær datoen for revisjonsberetningen til regnskapet som praktisk mulig, men ikke etter. Skriftlige uttalelser skal gjelde for alle regnskapene og perioden(e) som det henvises til i revisjonsberetningen.

8.7. Overordnet ansvar for styring og oppnåelse av kvalitet

8.7.1. Før datering av revisjonsberetningen skal oppdragsansvarlig revisor fastslå hvorvidt oppdragsansvarlig revisor har tatt overordnet ansvar for styring og oppnåelse av kvalitet på revisjonsoppdraget. I den forbindelse skal oppdragsansvarlig revisor fastslå hvorvidt

- (a) oppdragsansvarlig revisor har vært tilstrekkelig og hensiktsmessig involvert gjennom hele revisjonsoppdraget, slik at oppdragsansvarlig revisor har grunnlag for å fastslå at de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som er foretatt, og konklusjonene som er trukket, er hensiktsmessige ut fra typen og omstendighetene ved oppdraget, og
- (b) typen og omstendighetene ved revisjonsoppdraget, eventuelle endringer i disse og revisjonsforetakets tilhørende retningslinjer eller rutiner er tatt i betraktning.

8.7.2. På eller før datoen for revisjonsberetningen skal oppdragsansvarlig revisor fastslå hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å understøtte konklusjonene som er trukket, og til at revisjonsberetningen kan avgis.

8.7.3. Før datering av revisjonsberetningen skal oppdragsansvarlig revisor gjennomgå regnskapet og revisjonsberetningen for å fastslå hvorvidt beretningen som skal avgis, er hensiktsmessig ut fra omstendighetene.

8.8. Spesifikke kommunikasjonskrav

8.8.1. Revisor skal kommunisere i rett tid all feilinformasjon som er akkumulert under revisjonen med riktig ledelsesnivå, med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift.

8.8.2. Revisor skal kommunisere med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

- (a) ikke-korrigert feilinformasjon og den virkningen de, enkeltvis eller samlet, kan ha på konklusjonen i revisjonsberetningen, med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift. Revisors kommunikasjon skal identifisere vesentlig ikke-korrigert feilinformasjon hver for seg;
- (b) virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon fra tidligere perioder på regnskapet for den aktuelle perioden;
- (c) revisors synspunkter på viktige kvalitative aspekter ved enhetens regnskapsrutiner, herunder regnskapspolicyer, regnskapsestimer og tilleggsopplysninger i regnskapet;

²⁷ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.23.

²⁸ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.24.

²⁹ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.25.

- (d) eventuelle betydelige vanskeligheter som revisor har støtt på under revisjonen;
- (e) vesentlige forhold som fremkommer under revisjonen, herunder i tilknytning til enhetens nærstående parter, som har vært diskutert eller gjenstand for korrespondanse med ledelsen;
- (f) betydelige funn som er avdekket ved revisjonen. Dersom muntlig kommunikasjon etter revisors profesjonelle skjønn ikke er adekvat, skal denne kommunikasjonen være skriftlig;
- (g) andre ikke allerede rapporterte forhold knyttet til misligheter som kan være relevante for oppgavene og pliktene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift;
- (h) eventuelle omstendigheter som påvirker formen på og innholdet i revisjonsberetningen;
- (i) skriftlige uttalelser som revisor ber om;
- (j) eventuelle andre vesentlige forhold som fremkommer under revisjonen og som etter revisors profesjonelle skjønn er relevante for tilsynet med den finansielle rapporteringsprosessen; og
- (k) de tilhørende forventningene og ordlyden dersom revisor forventer å inkludere et presiseringsavsnitt eller et avsnitt om «andre forhold» i revisjonsberetningen.

8.8.3. Med mindre alle som har overordnet ansvar for styring og kontroll inngår i enhetens ledelse, skal revisor kommunisere om identifiserte hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, herunder

- (a) om hendelsene eller forholdene utgjør en vesentlig usikkerhet,
- (b) hvorvidt ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift er riktig ved utarbeidelsen av regnskapet,
- (c) om det er gitt adekvate opplysninger om hendelsene eller forholdene i regnskapet, og
- (d) der det er relevant, konsekvensene for revisjonsberetningen.

8.9. Spesifikke dokumentasjonskrav

I tillegg til de generelle dokumentasjonskravene i Del 2.4 som gjelder under hele revisjonsoppdraget, er spesifikke forhold som skal dokumenteres i henhold til denne delen, beskrevet nedenfor.

8.9.1. Revisor skal inkludere det følgende i revisjonsdokumentasjonen:

- (a) all feilinformasjon akkumulert under revisjonen og hvorvidt den er blitt korrigert, og revisors konklusjon om hvorvidt ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet, og grunnlaget for denne konklusjonen, og
- (b) typen og omfanget av konsultasjoner, og derav følgende konklusjoner, som er gjennomført under revisjonen, herunder hvordan slike konklusjoner er implementert.

8.9.2. Det skal fremgå av revisors dokumentasjon at informasjonen i regnskapet samsvarer med underliggende regnskapsmateriale, enten slik informasjon er hentet fra bokføringsspesifikasjoner og kontospesifikasjoner eller fra andre kilder.

8.9.3. Revisor skal sammenstille revisjonsdokumentasjonen i et oppdragsarkiv og fullføre den administrative prosessen for sammenstilling av det endelige oppdragsarkivet innen rimelig tid etter datoen for revisjonsberetningen.

ISQM 1 (eller nasjonale krav som er minst like omfattende) krever at revisjonsforetakenes system for kvalitetsstyring fastsetter et kvalitetsmål som adresserer sammenstillingen av oppdragsdokumentasjon i rett tid etter datoen for oppdragsuttalelsen.³⁰ En passende tidsfrist for å fullføre sammenstillingen av det endelige oppdragsarkivet er vanligvis ikke mer enn 60 dager etter datoen for revisjonsberetningen.³¹

- 8.9.4. Etter at sammenstillingen av det endelige oppdragsarkivet er fullført, skal revisor ikke slette eller fjerne revisjonsdokumentasjon av noen art før den fastsatte oppbevaringstiden er utløpt.

ISQM 1 (eller nasjonale krav som er minst like omfattende) krever at revisjonsforetakenes system for kvalitetsstyring fastsetter et kvalitetsmål som adresserer hensiktsmessig vedlikehold og oppbevaring av oppdragsdokumentasjon for å møte foretakets behov og overholde lover, forskrifter, relevante etiske krav eller profesjonsstandarder.³² Oppbevaringsperioden for revisjonsoppdrag er vanligvis ikke kortere enn fem år fra datoen for oppdragsuttalelsen, eller, der det er relevant, datoen for revisjonsberetningen til konsernregnskapet, dersom denne kommer senere.³³

- 8.9.5. Revisor skal, dersom det er relevant, dokumentere den manglende muligheten til å oppnå et mål i en hvilken som helst del av ISA for MKE, og hvilke tiltak det resulterer i (for eksempel virkningen på revisors konklusjon eller at revisor trekker seg fra oppdraget dersom revisors overordnede mål ikke kan nås).
- 8.9.6. Dersom revisor finner det nødvendig å endre eksisterende revisjonsdokumentasjon eller tilføye ny revisjonsdokumentasjon etter at sammenstillingen av oppdragsarkivet er ferdig, skal revisor, uten hensyn til endringenes eller tilleggenes karakter, dokumentere
- (a) de spesifikke årsakene til at de ble foretatt, og
 - (b) når og av hvem de ble gjennomført og gjennomgått.

³⁰ ISQM 1, punkt 31(f)

³¹ ISQM 1, punkt A83

³² ISQM 1, punkt 31(f)

³³ ISQM 1, punkt A85

9. Konklusjon og rapportering

Innhold i denne delen

Del 9 beskriver kravene knyttet til:

- revisors arbeid med å danne seg en mening om regnskapet
- typer konklusjoner
- innholdet i revisjonsberetningen
- øvrig informasjon og sammenlignbar informasjon

Virkeområde for denne delen

Denne delen forklarer innholdet i revisjonsberetningen og beskriver revisors fastsettelse av modifikasjoner i konklusjonen, så vel som andre tilfeller der det er nødvendig å foreta endringer i revisjonsberetningen. Den omhandler også revisors pålagte handlinger knyttet til sammenligningstall og sammenlignbare regnskaper, og øvrig informasjon (dersom det er relevant).

Eksempler på modifiserte konklusjoner, en vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, presiseringsavsnitt og avsnitt om andre forhold og tilhørende veiledning knyttet til revisjonsberetninger, er gitt i *Auditor Reporting Supplemental Guide*.

9.1. Mål

9.1.1. Revisors mål er å

- (a) danne seg en mening om regnskapet basert på en evaluering av konklusjonene som er trukket på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, og å gi klart uttrykk for denne meningen gjennom en skriftlig beretning, og
- (b) vurdere hvorvidt det foreligger en vesentlig uoverensstemmelse mellom eventuell «øvrig informasjon» og
 - (i) regnskapet, og
 - (ii) kunnskapen som revisor har opparbeidet seg under revisjonen.

9.2. Konklusjon om regnskapet

9.2.1. Revisor skal danne seg en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

9.2.2. 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) hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis,
- (b) hvorvidt ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet, og
- (c) evalueringene som kreves i punkt 9.2.3. til 9.2.6.

9.2.3. 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.

9.2.4. I forbindelse med evalueringen i punkt 9.2.3. skal revisor, sett i forhold til kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, evaluere hvorvidt

- (a) regnskapet på en behørig måte opplyser om enhetens viktige regnskapspolicyer, og hvorvidt de er blitt presentert på en forståelig måte,
- (b) enhetens valgte og anvendte regnskapspolicyer er konsistente med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, og er hensiktsmessige,
- (c) regnskapsestimatene og tilhørende tilleggsopplysninger utarbeidet av ledelsen er rimelige,
- (d) de identifiserte relasjonene til nærstående parter og transaksjonene med disse er tilstrekkelig redegjort for, presentert og opplyst om i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering,
- (e) informasjonen som presenteres i regnskapet er relevant, pålitelig, sammenlignbar og forståelig, herunder hvorvidt
 - (i) informasjonen som skulle vært inkludert, er blitt inkludert,
 - (ii) slik informasjon er tilbørlig klassifisert, sammenslått og spesifisert, og karakterisert, og
 - (iii) den samlede presentasjonen 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,
- (f) regnskapet inneholder adekvate opplysninger som gjør det mulig for tiltenkte brukere å forstå virkningen av vesentlige transaksjoner og hendelser på informasjonen gitt i regnskapet, og
- (g) terminologien som brukes i regnskapet, herunder overskriften på hver enkelt regnskapsoppstilling, er hensiktsmessig.

9.2.5. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, skal revisor også evaluere hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde. Denne evalueringen skal inkludere en vurdering av

- (a) den samlede presentasjonen, strukturen og innholdet i regnskapet, og
- (b) hvorvidt regnskapet fremstiller de underliggende transaksjonene og hendelsene på en måte som gir et rettviseende bilde.

Revisors evaluering av hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde, både med hensyn til presentasjon og tilleggsopplysningene som er nødvendige for å gi et rettviseende bilde, er en sak som krever profesjonelt skjønn.

9.2.6. Revisor skal evaluere hvorvidt regnskapet i tilstrekkelig grad henviser til eller beskriver det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

9.3. Former for konklusjon

9.3.1. 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.

Dersom det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering er et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, som vanligvis er tilfellet for et regnskap med generelt formål, kreves det at revisor gir uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling, eller gir et rettviseende bilde. Dersom det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering er et regelbasert rammeverk, kreves det at revisor gir uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med rammeverket.

9.3.2. 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.³⁴

9.3.3. Dersom 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, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, 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.³⁵

9.4. Revisjonsberetning

9.4.1. Revisor skal rapportere i samsvar med formatet og innholdet som er spesifisert nedenfor, med mindre

- (a) endringer i revisjonsberetningen er pålagt for å oppfylle kravene til en bestemt utforming av eller ordlyd i revisjonsberetningen som er fastsatt ved lov eller forskrift i en jurisdiksjon. Når utformingen av eller ordlyden i revisjonsberetningen er fastsatt ved lov eller forskrift, skal revisjonsberetningen henvise til denne ISA for MKE bare dersom elementene i det spesifiserte formatet og innholdet som er illustrert nedenfor, er inkludert;
- (b) revisor er pålagt å gjennomføre revisjonen i samsvar med revisjonsstandarden for MKE i en bestemt jurisdiksjon (den «nasjonale revisjonsstandarden for mindre komplekse enheter»), som fastsetter en utforming av og ordlyd i revisjonsberetningen som avviker fra den som kreves av ISA for MKE, og i tillegg har oppfylt kravene i ISA for MKE ved gjennomføringen av revisjonen. Dersom dette er tilfellet, kan revisjonsberetningen henvise til ISA for MKE i tillegg til den nasjonale revisjonsstandarden for mindre komplekse enheter bare dersom revisjonsberetningen inneholder elementene i det spesifiserte formatet og innholdet som er illustrert nedenfor; eller
- (c) revisjonsberetningen inneholder en modifisert konklusjon, et presiseringsavsnitt, et avsnitt om andre forhold, vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, andre rapporteringsoppgaver eller et eget avsnitt som omhandler «øvrig informasjon». I slike tilfeller skal revisor modifisere konklusjonen (i samsvar med Del 9.5.) eller endre revisjonsberetningen (i samsvar med Del 9.8.).

³⁴ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.28.

³⁵ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.29.

UAVHENGIG REVISORS BERETNING

Til [aksjonærene i ABC AS eller annen relevant adressat]³⁶

Konklusjon

Vi har revidert³⁷ regnskapet til [ABC AS (enheten), 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 vesentlige regnskapspolicyer (erstatt navnene på disse oppstillingene med de riktige titlene)].³⁸

Etter vår mening gir det medfølgende regnskapet [«i det alt vesentlige en dekkende fremstilling» eller «et rettviseende bilde»]³⁹ av den finansielle stillingen til [enheten] per [31. desember 20X1], og [av] enhetens resultater og kontantstrømmer for det avsluttede regnskapsåret i samsvar med [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering].⁴⁰

Grunnlaget for konklusjonen

Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med den internasjonale revisjonsstandarden for revisjon av regnskap til mindre komplekse enheter (ISA for MKE). Våre oppgaver og plikter i henhold til ISA for MKE er ytterligere beskrevet under *Revisors oppgaver og plikter ved revisjonen av regnskapet* i vår beretning.⁴¹ Vi er uavhengige av [enheten] 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.⁴²

[Ledelsens] ansvar for regnskapet⁴³

[Ledelsen] er ansvarlig for utarbeidelsen av et regnskap [som gir en dekkende fremstilling] i samsvar med [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering],⁴⁴ og for slik intern kontroll som [ledelsen] 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 [enhetens] 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 [enheten] eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette.

Revisors oppgaver og plikter ved revisjonen av regnskapet^{45 46}

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 at en revisjon utført i samsvar med ISA for MKE, 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.

Som del av en revisjon i samsvar med ISA for MKE, utøver vi profesjonelt skjønn og opprettholder profesjonell skepsis under hele revisjonen. Vi gjør også følgende:

- Identifiserer og anslår risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten det skyldes tilsiktede eller utilsiktede feil, utformer og gjennomfører revisjonshandlinger for å håndtere disse risikoene, og

innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for vår konklusjon. Risikoen for ikke å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes tilsiktede feil, er høyere enn risikoen for ikke å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes utilsiktede feil, ettersom tilsiktede feil kan innebære fordekt samarbeid, forfalskning, tilsiktede utelatelser, feil i erklæringer eller overstyring av intern kontroll.

- Opparbeider 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 [enhetens] interne kontroll.
- Evaluerer hensiktsmessigheten av regnskapsprinsippene som er brukt, og rimeligheten av regnskapestimater og tilhørende opplysninger som er utarbeidet av ledelsen.
- Konkluderer på tilbørigheten av ledelsens bruk av den regnskapsmessige fortsatt drift-forutsetningen og, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, hvorvidt det foreligger noen vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om [enhetens] evne til fortsatt drift. Dersom

³⁶ Forhold reflektert i det spesifiserte formatet og innhold i revisjonsberetningen i hakeparentes (f.eks. []), skal tilpasses deretter.

³⁷ Når revisor gir uttrykk for en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, endres uttalelsen som angir at regnskapet er blitt revidert, til å angi at revisor ble valgt til å revidere regnskapet.

³⁸ Identifiser enheten som har fått sitt regnskap revidert, identifiser hver finansiell oppstilling samt dato og periode, og henvis til notene og vesentlige regnskapspolicyer eller bruk en annen egnet beskrivelse i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

³⁹ Se også 9.4.2 nedenfor. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk, skal konklusjonen og beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter i stedet henviser til hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

⁴⁰ Identifiser jurisdiksjonen som rammeverket for finansiell rapportering gjelder for, dersom det ikke er IFRS eller IPSAS utgitt av International Public Sector Accounting Standards Board.

⁴¹ Når revisor gir uttrykk for en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, skal ikke denne uttalelsen inkluderes i revisjonsberetningen.

⁴² Når revisor gir uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon, skal uttalelsen om hvorvidt innhentet revisjonsbevis gir et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisors konklusjon, endres til å inkludere begrepet «med forbehold» eller «negativ», avhengig av omstendighetene. Når revisor gir uttrykk for en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, skal ikke denne uttalelsen inkluderes i revisjonsberetningen.

⁴³ Eller et annet begrep som er hensiktsmessig innenfor rammen av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

⁴⁴ Når ledelsens ansvar er å utarbeide et regnskap som gir et rettvisende bilde, kan dette formuleres slik: «Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av et regnskap som gir et rettvisende bilde i samsvar med [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering], og for slik ...»

⁴⁵ Beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter kan også være inkludert i et vedlegg, eller, der lov, forskrift eller nasjonale revisjonsstandarter uttrykkelig tillater det, være plassert på nettstedet til en relevant myndighet når beskrivelsen omtaler, og ikke er i uoverensstemmelse med, denne ISA for mindre komplekse enheter. I slike tilfeller skal en henvisning til plasseringen av beskrivelsen i vedlegget eller på nettstedet være inkludert i revisjonsberetningen. Når revisor gir uttrykk for en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, skal beskrivelsen om revisors oppgaver og plikter kun inneholde de forholdene som kreves i punkt 9.5.33.

⁴⁶ Når Del 10 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.

vi konkluderer med at det foreligger vesentlig usikkerhet, kreves det at vi i vår revisjonsberetning henleder oppmerksomheten på de tilhørende tilleggsopplysningene i regnskapet eller, dersom disse tilleggsopplysningene er utilstrekkelige, at vi modifierer vår konklusjon. Våre konklusjoner bygger på det revisjonsbevis som er innhentet inntil datoen for vår revisjonsberetning. Etterfølgende hendelser eller forhold kan imidlertid medføre at [enheten] ikke fortsetter driften.

- [Evaluerer 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.]⁴⁷

Vi kommuniserer med [ledelsen og, der det er relevant, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll], blant annet om det planlagte innholdet 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.

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

[Revisors adresse: navn på lokasjonen i jurisdiksjonen hvor revisor praktiserer]

[Dato: Ikke tidligere enn på den datoen hvor revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin mening om regnskapet, herunder bevis for at (i) alle regnskapsoppstillinger og tilleggsopplysninger som inngår i regnskapet, er blitt utarbeidet, og (ii) de som har fått tildelt myndighet til å avlegge regnskapet, har tilkjennegitt at de har påtatt seg ansvaret for det avlagte regnskapet.]

9.4.2. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, skal revisor referere til «utarbeidelsen av et regnskap som gir en dekkende fremstilling» eller «utarbeidelsen av et regnskap som gir et rettviseende bilde», avhengig av omstendighetene, i beskrivelsen av ledelsens ansvar for regnskapet i revisjonsberetningen.

9.4.3. Revisor skal ikke henvise til arbeidet til revisors ekspert i en revisjonsberetning som inneholder en umodifisert konklusjon, med mindre lov eller forskrift pålegger revisor å gjøre det. Dersom slik henvisning er pålagt ved lov eller forskrift, skal revisor angi i revisjonsberetningen at henvisningen ikke reduserer revisors ansvar for revisors konklusjon.

9.5. Modifikasjoner i konklusjonen

Tabell A til C nedenfor beskriver forskjellige situasjoner der det kreves at revisor bruker en modifisert konklusjon, og formen på og innholdet i en modifisert konklusjon.

9.5.1. Revisor skal modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen i henhold til tabell A–C nedenfor når

- (a) revisor, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, konkluderer med at regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon, eller
- (b) revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne konkludere med at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

9.5.2. Når revisor modifiserer konklusjonen, skal revisor

⁴⁷ Relevant når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde.

- (a) endre overskriften «Grunnlag for konklusjonen» til «Grunnlag for konklusjonen med forbehold», «Grunnlag for den negative konklusjonen» eller «Grunnlag for konklusjonen om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet», som angitt i tabell A–C, og
- (b) i avsnittet om grunnlag for konklusjonen, tilføye en beskrivelse av forholdet som ligger til grunn for modifikasjonen.

Tabell A nedenfor illustrerer hvordan revisors profesjonelle skjønnsmessige vurdering av typen forhold som ligger til grunn for modifikasjonen, og omfanget av dets virkning eller mulige virkning på regnskapet, påvirker typen konklusjon som skal avgis.

TABELL A Typen forhold som ligger til grunn for modifikasjonen	Revisors profesjonelle skjønnsmessige vurdering av om virkningen eller den mulige virkningen på regnskapet er gjennomgripende	
	<i>Vesentlig, men ikke gjennomgripende</i>	<i>Vesentlig og gjennomgripende</i>
<i>Regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon</i>	Konklusjon med forbehold	Negativ konklusjon
<i>Manglende mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis</i>	Konklusjon med forbehold	Konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet

Tabell B nedenfor spesifiserer modifikasjonen som må gjøres i konklusjonen for hver type konklusjon i tabell A.

TABELL B Form for konklusjon	Rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde	Regelbasert rammeverk
9.5.3. Konklusjon med forbehold Revisjonsberetning – overskrift for konklusjonen: «Konklusjon med forbehold» Revisjonsberetning – overskrift for grunnlag for konklusjonen: «Grunnlag for konklusjon med forbehold»	«Etter vår mening gir det medfølgende regnskapet, med unntak av [virkningen eller den mulige virkningen] ⁴⁸ av forholdet som er beskrevet i avsnittet Grunnlaget for konklusjonen med forbehold, [i det alt vesentlige en dekkende fremstilling av / [et rettviseende bilde av] [...] i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]]»	«... er det medfølgende regnskapet, med unntak av [virkningen eller den mulige virkningen] av forholdet som er beskrevet i avsnittet Grunnlaget for konklusjonen med forbehold, i det alt vesentlige utarbeidet i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]]»

⁴⁸ Forhold reflektert i hakeparentes (f.eks. []), skal tilpasses etter omstendighetene

9.5.4. Negativ konklusjon Revisjonsberetning – overskrift for konklusjonen: «Negativ konklusjon» Revisjonsberetning – overskrift for grunnlaget for konklusjonen: «Grunnlaget for den negative konklusjonen»	«... gir det medfølgende regnskapet ikke [en dekkende fremstilling / et rettviseende bilde av] [...] i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]»	«... er det medfølgende regnskapet i det alt vesentlige ikke utarbeidet i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]»
9.5.5. Konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet Revisjonsberetning – overskrift for konklusjonen: «Konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet» Revisjonsberetning – overskrift for grunnlaget for konklusjonen: «Grunnlaget for konklusjonen om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet»	«Vi er valgt til å revidere regnskapet til ...» «Vi kan ikke uttale oss om det medfølgende regnskapet. På grunn av forholdet som er omtalt under Grunnlaget for konklusjonen om at vi ikke kan uttale seg om regnskapet, har vi ikke vært i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for en konklusjon om regnskapet.»	

Tabell C nedenfor omhandler spesifikke omstendigheter der revisors konklusjon skal modifiseres, og typen konklusjoner som skal avgis under disse omstendighetene basert på typen forhold som ligger til grunn for modifikasjonen (se tabell A). Tabell C er ikke en uttømmende liste over alle omstendigheter der revisors konklusjon skal modifiseres.

TABELL C				
Spesifikke omstendigheter der revisors konklusjon skal modifiseres	Jf. punkt	Med forbehold	Negativ	Kan ikke uttale seg
<i>Inngående balanse</i>				
9.5.6. Revisor er ikke i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende den inngående balansen.	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. Revisor, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, konkluderer med at den inngående balansen inneholder	4.5.5.	✓	✓	

TABELL C				
Spesifikke omstendigheter der revisors konklusjon skal modifiseres	Jf. punkt	Med forbehold	Negativ	Kan ikke uttale seg
feilinformasjon som i vesentlig grad påvirker regnskapet for den aktuelle perioden, og at virkningen av feilinformasjonen ikke er tilbørlig redegjort for eller presentert med tilstrekkelige tilleggsopplysninger.				
9.5.8. Revisor, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, konkluderer med at regnskapspolicyene for den aktuelle perioden ikke er anvendt konsekvent i forbindelse med den inngående balansen i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, eller at endringer i regnskapspolicyene ikke er tilbørlig redegjort for eller presentert med tilstrekkelige tilleggsopplysninger i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. Den tidligere revisorens beretning til regnskapet for den forrige perioden inneholdt en modifikasjon som fortsatt er relevant og vesentlig for regnskapet for den aktuelle perioden.	4.5.3.	✓	✓	✓
<i>Brudd på lover og forskrifter</i>				
9.5.10. Det er ikke mulig å innhente tilstrekkelig informasjon om brudd på lover og forskrifter som det er mistanke om.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. Revisor konkluderer med at det identifiserte eller mistenkte bruddet på lover eller forskrifter har en vesentlig virkning på regnskapet, og at det ikke er tilfredsstillende reflektert i regnskapet.	7.4.27	✓	✓	
9.5.12. Ledelsen eller de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, hindrer revisor i å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å evaluere om det foreligger, eller sannsynligvis foreligger,	7.4.27.	✓		✓

TABELL C				
Spesifikke omstendigheter der revisors konklusjon skal modifiseres	Jf. punkt	Med forbehold	Negativ	Kan ikke uttale seg
brudd på lover og forskrifter som kan være vesentlig for regnskapet.				
9.5.13. Revisor er ikke i stand til å fastslå om det foreligger brudd på lover og forskrifter på grunn av begrensninger som skyldes omstendigheter som ikke er forårsaket av ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.	7.4.27.	✓		✓
<i>Eksterne bekreftelser</i>				
9.5.14. Revisor konkluderer med at ledelsens avslag på å gi revisor tillatelse til å sende en anmodning om bekreftelse er urimelig, eller at revisor ikke er i stand til å innhente relevant og pålitelig revisjonsbevis gjennom alternative revisjonshandlinger.	7.3.24.	✓		✓
<i>Varelager</i>				
9.5.15. Revisor kan ikke utføre alternative revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for varelagerets eksistens og tilstand.	7.4.21.	✓		✓
<i>Rettstvister og krav</i>				
9.5.16. Ledelsen nekter å gi revisor tillatelse til å kommunisere med eller møte enhetens eksterne juridiske rådgivere, eller enhetens eksterne juridiske rådgivere nekter å gi et tilfredsstillende svar på den skriftlige forespørselen, eller forbys å svare, og revisor er ikke i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis gjennom utførelse av alternative revisjonshandlinger.	7.4.25	✓		✓
<i>Fortsatt drift</i>				

TABELL C				
Spesifikke omstendigheter der revisors konklusjon skal modifiseres	Jf. punkt	Med forbehold	Negativ	Kan ikke uttale seg
9.5.17. Regnskapet er utarbeidet på grunnlag av forutsetningen om fortsatt drift, men etter revisors profesjonelle skjønn er ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av regnskapet ikke riktig.	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.18. Det er ikke gitt tilstrekkelige opplysninger om en vesentlig usikkerhet i regnskapet. 9.5.19. I dette tilfellet skal avsnittet om grunnlaget for konklusjonen med forbehold (eller den negative konklusjonen) angi at «det foreligger en vesentlig usikkerhet som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, og at regnskapet ikke gir tilstrekkelige opplysninger om dette forholdet».	7.4.4 8.5.8	✓	✓	
9.5.20. Når revisor evaluerer ledelsens vurdering av enhetens evne til fortsatt drift og perioden dekker mindre enn tolv måneder fra balansedagen, og ledelsen ikke utfører eller utvider denne vurderingen, med den følge at revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.	7.4.2.	✓		✓
<i>Hendelser etter balansedagen</i>				
9.5.21. Revisor blir kjent med forhold etter datoen for revisjonsberetningen, men før datoen for offentliggjøring av regnskapet, og ledelsen endrer ikke regnskapet til tross for at revisor mener det er behov for det.	8.4.6.	✓	✓	✓
<i>Skriftlige uttalelser</i>				
9.5.22. Revisor konkluderer med at de skriftlige uttalelsene som kreves av denne standarden, ikke er pålitelige.	8.6.5.	✓		✓

TABELL C				
Spesifikke omstendigheter der revisors konklusjon skal modifiseres	Jf. punkt	Med forbehold	Negativ	Kan ikke uttale seg
9.5.23. Ledelsen avgir ikke én eller flere av de skriftlige uttalelsene som revisor har bedt om.	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. Revisor konkluderer med at det er tilstrekkelig tvil om ledelsens integritet, slik at de skriftlige uttalelsene som kreves i 8.6.1.(a)–(c) ikke er pålitelige.	8.6.7.			✓
9.5.25. Når ledelsen ikke avgir de skriftlige uttalelsene som kreves i punktene 8.6.1.(a)–(c).	8.6.7.			✓
<i>Sammenligningstall</i>				
9.5.26. Sammenligningstall er presentert, og revisjonsberetningen til regnskapet for den forrige perioden, som tidligere avgitt, inneholdt en konklusjon med forbehold, en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet eller en negativ konklusjon, og forholdet som lå til grunn for modifikasjonen er ikke avklart. Avsnittet om grunnlaget for modifikasjonen skal enten (a) henvise til både tallene i den aktuelle perioden og sammenligningstallene i beskrivelsen av forholdet som ligger til grunn for modifikasjonen når virkningen eller den mulige virkningen av forholdet på tallene i den aktuelle perioden er vesentlig, eller (b) i andre tilfeller, forklare at revisors konklusjon er blitt modifisert som følge av virkningen eller mulige virkninger av det uavklarte forholdet på sammenlignbarheten mellom tallene i den aktuelle perioden og sammenligningstallene.	9.7.6	✓	✓	✓
<i>Andre elementer</i>				
9.5.27. Revisor er ikke i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis.	8.5.6.	✓		✓

TABELL C				
Spesifikke omstendigheter der revisors konklusjon skal modifiseres	Jf. punkt	Med forbehold	Negativ	Kan ikke uttale seg
9.5.28. Regnskapet utarbeidet i samsvar med kravene i et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, gir ikke et rettviseende bilde.	9.3.2.		✓	
9.5.29. Regnskapet er utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk, og revisor, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, i ekstremt sjeldne tilfeller konkluderer med at et slikt regnskap er misvisende.	9.3.3	✓	✓	✓

Andre forhold knyttet til modifikasjoner

9.5.30. Dersom revisor henviser til arbeidet til revisors ekspert i revisjonsberetningen, fordi en slik henvisning er relevant for å forstå en modifikasjon i revisors konklusjon, skal revisor angi i revisjonsberetningen at henvisningen ikke reduserer revisors ansvar for konklusjonen.

9.5.31. Dersom det er vesentlig feilinformasjon i regnskapet knyttet til

- (a) spesifikke beløp i regnskapet (herunder kvantitative tilleggsopplysninger), skal revisor i avsnittet om grunnlaget for konklusjonen tilføye en beskrivelse og en kvantifisering av den økonomiske virkningen av feilinformasjonen, med mindre det ikke er praktisk gjennomførbart. Dersom det ikke er praktisk gjennomførbart å kvantifisere den økonomiske virkningen, skal revisor angi dette i avsnittet om grunnlaget for konklusjonen;
- (b) kvalitative tilleggsopplysninger, skal revisor i avsnittet om grunnlaget for konklusjonen tilføye en forklaring på hvordan det er feilinformert i tilleggsopplysningene;
- (c) manglende opplysning i regnskapet om forhold det skulle ha vært opplyst om, skal revisor
 - (i) diskutere den manglende opplysningen med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll,
 - (ii) beskrive typen manglende opplysninger i avsnittet om grunnlaget for konklusjonen, og
 - (iii) med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift, inkludere de manglende opplysningene, forutsatt at det er praktisk mulig å gjøre det og at revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for de manglende opplysningene.

9.5.32. Dersom modifikasjonen er et resultat av manglende mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, skal revisor inkludere årsakene til den manglende muligheten i avsnittet om grunnlaget for konklusjonen.

9.5.33. Når revisor konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet som følge av manglende mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, skal revisor endre avsnittet om revisors oppgaver og plikter ved revisjonen av regnskapet i beretningen under punkt 9.4.1., slik at det kun inneholder det følgende:

- (a) en uttalelse om at det er revisors oppgave å utføre en revisjon av enhetens regnskap i samsvar med ISA for MKE og å avgi en revisjonsberetning,
- (b) en uttalelse om at revisor, på grunn av forholdet eller forholdene beskrevet i avsnittet «Grunnlaget for konklusjonen om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet», ikke har vært i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for en konklusjon om regnskapet, og
- (c) 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.

9.5.34. Dersom revisor har avgitt en negativ konklusjon eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, skal revisor i avsnittet «Grunnlaget for konklusjonen» beskrive årsakene til eventuelle andre forhold som revisor kjenner til, som ville ha ført til en modifikasjon i konklusjonen, og virkningen av dette.

9.6. Andre avsnitt i revisjonsberetningen

Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i revisjonsberetningen brukes når revisor anser det nødvendig å

- *gjøre brukerne oppmerksomme på ett eller flere forhold presentert eller beskrevet i regnskapet som er av grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet (presisering), eller*
- *gjøre brukerne oppmerksomme på eventuelle andre forhold enn dem som er presentert eller beskrevet i regnskapet, som er relevante for brukernes forståelse av revisjonen, revisors oppgaver og plikter eller revisjonsberetningen (andre forhold).*

Presiseringsavsnitt

9.6.1. Dersom revisor anser det nødvendig å gjøre brukerne oppmerksomme på et forhold presentert eller beskrevet i regnskapet som etter revisors profesjonelle skjønn er av grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet, og revisor ikke er pålagt å modifisere konklusjonen som følge av dette forholdet, skal revisor tilføye et presiseringsavsnitt i revisjonsberetningen som angir at forholdet som presiseres, ikke har ført til en modifikasjon i revisors konklusjon.

Eksempler på omstendigheter der det kan være behov for presiseringsavsnitt, omfatter:

- *Når et rammeverk for finansiell rapportering fastsatt i lov eller forskrift, ville ha vært uakseptabelt dersom det ikke var for at det er fastsatt i lov eller forskrift.*
- *Når revisor blir kjent med forhold etter datoen for revisjonsberetningen og revisor avgir en ny eller endret revisjonsberetning (dvs. hendelser etter balansedagen).*

At det tas med et presiseringsavsnitt i revisjonsberetningen, påvirker ikke revisors konklusjon. Et presiseringsavsnitt er ingen erstatning for

- *en modifisert konklusjon når dette er påkrevd ut fra omstendighetene ved et spesifikt revisjonsoppdrag,*
- *tilleggsopplysninger i regnskapet som det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering krever at ledelsen utarbeider, eller som ellers er nødvendig for å gi en dekkende fremstilling, eller*

- rapportering når det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift.

Avsnitt om «andre forhold»

Innholdet i et avsnitt om «andre forhold» gjenspeiler tydelig at det ikke er pålagt at et slikt annet forhold presenteres og beskrives i regnskapet. Et avsnitt om «andre forhold» inneholder ikke informasjon som revisor er forbudt å gi ved lov, forskrift eller andre profesjonsstandarder, for eksempel etiske standarder knyttet til konfidensiell informasjon. Et avsnitt om «andre forhold» inneholder heller ikke informasjon som ledelsen er pålagt å gi.

9.6.2. Dersom revisor anser det nødvendig å kommunisere et annet forhold enn dem som er presentert eller beskrevet i regnskapet, og som etter revisors profesjonelle skjønn er relevant for brukernes forståelse av revisjonen, revisors oppgaver og plikter eller revisjonsberetningen, skal revisor tilføye et avsnitt om «andre forhold» i revisjonsberetningen, forutsatt at dette ikke er forbudt ved lov eller forskrift.

Innhold i andre avsnitt i revisjonsberetningen

9.6.3. Når revisor tilføyer et presiseringsavsnitt, et avsnitt om «andre forhold» eller en vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i revisjonsberetningen, skal revisor tilføye avsnittet eller delen i henhold til tabell D nedenfor:

TABELL D Avsnitt eller del	Plassering	Overskrift skal inkludere	Innhold skal inkludere
9.6.4. Presiseringsavsnitt	En separat del i revisjonsberetningen	En egnet overskrift som inneholder «presisering»	En tydelig henvisning til forholdet som presiseres, og til hvor i regnskapet det gis relevante opplysninger som beskriver hele forholdet. En henvisning kun til informasjon som er presentert og beskrevet i regnskapet. En angivelse av at forholdet som presiseres, ikke har ført til en modifikasjon i revisors konklusjon.
9.6.5. Avsnitt om «andre forhold»	En separat del i revisjonsberetningen	En egnet overskrift som inneholder «andre forhold»	Avhengig av omstendighetene.
9.6.6. Avsnitt om vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift	En separat del i revisjonsberetningen	«Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift»	Henvist til noten i regnskapet som gir opplysninger om forholdene knyttet til den vesentlige usikkerheten.

TABELL D			
Avsnitt eller del	Plassering	Overskrift skal inkludere	Innhold skal inkludere
			Angi at disse hendelsene eller forholdene indikerer at det foreligger en vesentlig usikkerhet som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift, og at revisors konklusjon ikke er modifisert som følge av forholdet.

9.6.7. Når revisor blir kjent med forhold etter at regnskapet er offentliggjort, og dersom ledelsen endrer regnskapet, skal revisor i den nye eller endrede revisjonsberetningen ta inn et presiseringsavsnitt eller et avsnitt om «andre forhold» som gjør brukerne oppmerksomme på årsaken til endringen og henviser til den tidligere revisjonsberetningen avgitt av revisor.

9.7. Sammenlignbar informasjon – sammenligningstall og sammenlignbare regnskaper

9.7.1. Revisor skal fastslå hvorvidt regnskapet inneholder den sammenlignbare informasjonen som kreves i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, og hvorvidt denne informasjonen er riktig klassifisert. Revisor skal i den forbindelse evaluere hvorvidt

- (a) beløpene og andre opplysninger i den forrige perioden stemmer med den sammenlignbare informasjonen eller er blitt omarbeidet, og
- (b) regnskapspolicyene reflektert i den sammenlignbare informasjonen er i overensstemmelse med dem som er anvendt i den aktuelle perioden eller, når det har vært endringer, er blitt riktig redegjort for og presentert og opplyst om på en tilfredsstillende måte.

9.7.2. Dersom revisor blir oppmerksom på mulig vesentlig feilinformasjon i den sammenlignbare informasjonen ved revisjon av regnskapet for den aktuelle perioden, skal revisor utføre ytterligere revisjonshandlinger som anses nødvendige ut fra omstendighetene for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å fastslå hvorvidt det foreligger vesentlig feilinformasjon. Dersom regnskapet for den forrige perioden er endret, skal revisor fastslå om den sammenlignbare informasjonen stemmer med det endrede regnskapet.

9.7.3. Dersom regnskapet for den forrige perioden ble revidert av en tidligere revisor og det ved lov eller forskrift ikke er forbudt for revisor å henvise til den tidligere revisorens beretning til

sammenligningstallene, og revisor beslutter å gjøre det, skal revisor angi i et avsnitt om «andre forhold» i revisjonsberetningen

- (a) at regnskapet for den forrige perioden ble revidert av en tidligere revisor,
- (b) typen konklusjon som ble uttrykt av den tidligere revisoren og, dersom konklusjonen var modifisert, årsakene til dette, og
- (c) datoen for den tidligere beretningen.

9.7.4. Dersom regnskapet for den forrige perioden ble revidert av en tidligere revisor og er presentert som sammenlignbare regnskaper, skal revisor, i tillegg til å gi uttrykk for en mening om regnskapet for den aktuelle perioden, angi i et avsnitt om «andre forhold»

- (a) at regnskapet for den forrige perioden ble revidert av tidligere revisor,
- (b) typen konklusjon som ble uttrykt av den tidligere revisoren og, dersom konklusjonen var modifisert, årsakene til dette, og
- (c) datoen for den tidligere beretningen,

med mindre den tidligere revisorens beretning til regnskapet for den forrige perioden avgis på nytt sammen med regnskapet.

9.7.5. Dersom regnskapet for den forrige perioden ikke ble revidert, skal revisor angi i et avsnitt om «andre forhold» i revisjonsberetningen at sammenligningstallene eller sammenlignbare regnskapene ikke er revidert. En slik uttalelse fritar imidlertid ikke revisor for kravet om å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at inngående balanse ikke inneholder feilinformasjon som i vesentlig grad påvirker regnskapet for den aktuelle perioden.

Sammenligningstall

9.7.6. Ved presentasjon av sammenligningstall skal revisors konklusjon ikke henvise til sammenligningstallene, unntatt i tilfellene som er beskrevet i punkt 9.7.5 eller under følgende omstendigheter:

- (a) Dersom revisjonsberetningen til regnskapet for den forrige perioden, som tidligere avgitt, inneholdt en konklusjon med forbehold, en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet eller en negativ konklusjon, og forholdet som lå til grunn for modifikasjonen ikke er avklart, skal revisor modifisere konklusjonen om regnskapet for den aktuelle perioden.⁴⁹
- (b) Dersom revisor innhenter revisjonsbevis for at det foreligger vesentlig feilinformasjon i regnskapet for den forrige perioden som det tidligere er avgitt en ikke-modifisert konklusjon om, og sammenligningstallene ikke er blitt tilfredsstillende omarbeidet eller tilstrekkelig opplyst om, skal revisor gi uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon i revisjonsberetningen til regnskapet for den aktuelle perioden, som er modifisert med hensyn til sammenligningstallene i regnskapet.

Sammenlignbare regnskaper

9.7.7. Når sammenlignbare regnskaper er presentert, skal revisors konklusjon henvise til hver periode som dekkes av regnskapene og som det er uttrykt en konklusjon om.

⁴⁹ For virkningen på revisjonsberetningen, se Del 9, punkt 9.5.26.

- 9.7.8. Ved uttalelse om regnskapet for den forrige perioden i forbindelse med revisjonen av regnskapet for den aktuelle perioden, skal revisor, dersom revisors konklusjon om regnskapet for den forrige perioden avviker fra konklusjonen som revisor tidligere har gitt uttrykk for, opplyse om de vesentlige årsakene til den nye konklusjonen i et avsnitt om andre forhold.

9.8. Øvrig informasjon

«Øvrig informasjon» er finansiell eller ikke-finansiell informasjon (annet enn regnskapet og den tilhørende revisjonsberetningen) som er inkludert i en enhets årsrapport.

- 9.8.1. Revisor skal, gjennom diskusjon med ledelsen, avklare hvilket eller hvilke dokumenter som inngår i årsrapporten, og hvordan og når enheten planlegger å utstede et slikt eller slike dokumenter.

- 9.8.2. Revisor skal lese «øvrig informasjon», og

- (a) vurdere hvorvidt det foreligger en vesentlig uoverensstemmelse mellom «øvrig informasjon» og regnskapet, og
- (b) vurdere hvorvidt det foreligger en vesentlig uoverensstemmelse mellom «øvrig informasjon» og kunnskapen som revisor har opparbeidet seg under revisjonen.

- 9.8.3. Som grunnlag for vurderingen i punkt 9.8.2.(a) skal revisor, for å evaluere hvorvidt de stemmer overens, sammenligne utvalgte beløp eller andre elementer i «øvrig informasjon» (som er ment å være de samme som, å oppsummere eller å gi flere detaljer om beløpene eller andre elementer i regnskapet) med slike beløp eller andre elementer i regnskapet.

Når revisor evaluerer overensstemmelsen mellom utvalgte beløp eller andre elementer, er revisor ikke pålagt å sammenligne alle beløp eller andre elementer i «øvrig informasjon» som er ment å være de samme som, for å oppsummere eller å gi flere detaljer om beløpene eller andre elementer i regnskapet, med slike beløp eller andre elementer i regnskapet.

- 9.8.4. Når revisor leser «øvrig informasjon», skal revisor også være oppmerksom på indikasjoner på at resten av «øvrig informasjon», som ikke er relatert til regnskapet eller kunnskapen som revisor har opparbeidet seg under revisjonen, tilsynelatende inneholder vesentlig feilinformasjon.

- 9.8.5. Dersom det ser ut til å foreligge en vesentlig uoverensstemmelse (eller revisor blir oppmerksom på at «øvrig informasjon» tilsynelatende inneholder vesentlig feilinformasjon), skal revisor diskutere forholdet med ledelsen og, om nødvendig, utføre andre handlinger for å konkludere hvorvidt

- (a) «øvrig informasjon» inneholder vesentlig feilinformasjon,
- (b) regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, eller
- (c) det er behov for å oppdatere revisors forståelse av enheten og dens omgivelser.

- 9.8.6. Dersom revisor, på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, konkluderer med at «øvrig informasjon» inneholder vesentlig feilinformasjon, skal revisor be ledelsen om å korrigere «øvrig informasjon». Dersom ledelsen

- (a) sier seg enig i å korrigere dem, skal revisor fastslå at de er blitt korrigert, eller
- (b) nekter å korrigere dem, skal revisor kommunisere forholdet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og be om at de blir korrigert. Dersom de fortsatt ikke blir korrigert, skal revisor vurdere konsekvensene for revisjonsberetningen i samsvar med tabell E nedenfor, eller trekke seg fra oppdraget hvor dette er mulig.

9.8.7. Dersom revisor har innhentet noe av eller all «øvrige informasjon» på datoen for revisjonsberetningen, skal revisor ta med et avsnitt om «øvrige informasjon» i revisjonsberetningen i samsvar med tabell E.

TABELL E			
Avsnitt eller del	Plassering	Overskrift skal inkludere	Innhold skal inkludere
9.8.8. Avsnitt om «øvrige informasjon»	En separat del i revisjonsberetningen	«Øvrige informasjon» eller annen egnet tittel	(a) en uttalelse om at ledelsen er ansvarlig for «øvrige informasjon», (b) en identifikasjon av eventuell «øvrige informasjon» innhentet av revisor før datoen for revisjonsberetningen, (c) en uttalelse om at revisjonsberetningen ikke dekker «øvrige informasjon» og at revisor følgelig ikke gir uttrykk for (eller ikke vil gi uttrykk for) en konklusjon om disse, (d) en beskrivelse av revisors oppgaver og plikter vedrørende lesing, vurdering og rapportering av «øvrige informasjon» som pålagt av denne ISA-en for MKE, og (e) når «øvrige informasjon» er blitt innhentet før datoen for revisjonsberetningen, enten: (i) en uttalelse om at revisor ikke har noe å bemerke, eller (ii) dersom revisor har konkludert at «øvrige informasjon» inneholder ikke-korrigert vesentlig feilinformasjon, en uttalelse som beskriver den ikke-korrigerte vesentlige feilinformasjonen i «øvrige informasjon».

9.8.9. Med mindre det er pålagt ved lov eller forskrift, skal revisjonsberetningen ikke inneholde et avsnitt om «øvrige informasjon» når revisor konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.

9.9. Spesifikke dokumentasjonskrav

9.9.1. Revisor skal dokumentere handlingene som er utført mot «øvrige informasjon», og den endelige versjonen av «øvrige informasjon».

10. Revisjon av konsernregnskaper

Innhold i denne delen

Del 10 omhandler de særlige hensynene som gjelder ved en konsernrevisjon. I denne delen skal «revisor» leses som «konsernrevisor».

Virkeområde for denne delen

Alle delene i ISA for MKE gjelder ved en konsernrevisjon. Kravene og veiledningen i denne delen viser til, eller utdyper, anvendelsen av andre deler i ISA for MKE på en konsernrevisjon.

10.1. Mål

10.1.1. Revisors mål er å identifisere og vurdere risikoene for at konsernregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller feil, og planlegge og utføre videre revisjonshandlinger for å håndtere disse anslåtte risikoene på en hensiktsmessig måte.

10.2. Planleggingsaktiviteter

10.2.1. Ved anvendelse av Del 5 skal revisor fastsette, og oppdatere etter behov, konsernrevisjonens innhold, når den skal utføres og angrepsvinkel. I den forbindelse skal revisor fastsette

- (a) komponentene hvor det vil bli utført revisjonsarbeid, og
- (b) ressursene nødvendig for å utføre konsernrevisjonsoppdraget.

Komponenter

Fastsettelse av komponenter hvor det skal utføres revisjonsarbeid, er en sak som krever profesjonelt skjønn. Forhold som kan påvirke revisors fastsettelse omfatter blant annet:

- *Typen hendelser eller forhold som kan medføre risiko for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå i konsernregnskapet som er knyttet til en komponent, for eksempel enheter eller forretningsområder som nylig er etablert eller ervervet, eller enheter eller forretningsområder som har vært gjenstand for vesentlige endringer.*
- *Disaggregeringen av signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger i konsernregnskapet på tvers av komponenter, tatt i betraktning størrelsen på og typen eiendeler, forpliktelser og transaksjoner på stedet eller forretningsområdet i forhold til konsernregnskapet.*
- *Hvorvidt det er rimelig å forvente at det kan innhentes tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for alle signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger i konsernregnskapet fra revisjonsarbeid som er planlagt på den finansielle informasjonen til identifiserte komponenter.*
- *Typen og omfanget av feilinformasjon eller kontrollmangler som er identifisert ved en komponent under tidligere revisjoner.*
- *Typen og graden av fellestrekk i kontroller på tvers av konsernet og om, og i så fall hvordan, konsernet sentraliserer aktiviteter som er relevante for finansiell rapportering.*

Basert på forståelsen av konsernets organisasjonsstruktur og informasjonssystem kan revisor fastsette at den finansielle informasjonen til visse enheter eller forretningsområder kan vurderes samlet i forbindelse med planlegging og gjennomføring av revisjonshandlinger. Et konsern kan for eksempel ha tre juridiske enheter med lignende forretningsmessige karakteristiske trekk som utøver sin virksomhet på samme sted, under samme ledelse, og som bruker et felles internkontrollsystem, herunder informasjonssystem. Under slike omstendigheter kan revisor beslutte at disse tre juridiske enhetene skal behandles som én komponent.

Ressurser

Del 3 krever at oppdragsansvarlig revisor skal fastsette at det er tildelt eller gjort tilgjengelig tilstrekkelige og hensiktsmessige ressurser for oppdragsteamet til å utføre oppdraget til rett tid. Revisors fastsettelse av ressurser som er nødvendige for å gjennomføre konsernrevisjonen, er en sak som krever profesjonelt skjønn, og kan omfatte forståelsen av

- konsernet,*
- komponentene i konsernet der revisjonsarbeid skal utføres, hvor disse komponentene er lokalisert og eventuelle tilhørende juridiske faktorer som språk, kultur og regulering, og*
- om arbeid skal utføres sentralt, ved komponenter eller en kombinasjon av de to.*

10.2.2. Dersom oppdragsansvarlig revisor, etter aksept eller fortsettelse av konsernrevisjonsoppdraget, konkluderer med at det ikke kan innhentes tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, skal oppdragsansvarlig revisor vurdere de mulige virkningene på konsernrevisjonen.

10.3. Vesentlighet

10.3.1. Ved anvendelse av Del 5, når transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger i konsernregnskapet er disaggregert på tvers av komponenter, skal revisor, i forbindelse med planlegging og gjennomføring av revisjonshandlinger, fastsette arbeidsvesentlighet for komponenten. For å håndtere aggregeringsrisiko skal dette beløpet være lavere enn arbeidsvesentlighet for konsernet.

Beløpet for arbeidsvesentlighet for komponent kan være forskjellig for hver komponent. I tillegg trenger ikke beløpet for arbeidsvesentlighet for komponent for en enkelt komponent være en aritmetisk andel av arbeidsvesentlighet for konsernet, og følgelig kan summen av beløpene for arbeidsvesentlighet for komponent overstige arbeidsvesentlighet for konsernet.

ISA for MKE krever ikke at arbeidsvesentlighet for komponent skal fastsettes for hver transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning for komponenter der det utføres revisjonshandlinger. Dersom det imidlertid i lys av konsernets særlige omstendigheter finnes én eller flere bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger hvor feilbeløp som er mindre enn vesentlighetsgrensen for konsernregnskapet sett under ett, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av konsernregnskapet, krever Del 5 en fastsettelse av vesentlighetsgrensen eller -grensene som skal anvendes på disse bestemte transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene. Under disse omstendighetene kan revisor finne det nødvendig å vurdere om en arbeidsvesentlighet for komponent som er lavere enn beløpet, kan være hensiktsmessig for disse bestemte transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene.

Fastsettelsen av arbeidsvesentlighet for komponent er ikke en enkel mekanisk beregning og innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn. Faktorer som revisor kan vurdere ved fastsettelse av arbeidsvesentlighet for komponent omfatter blant annet:

- omfanget av disaggregering av den finansielle informasjonen på tvers av komponenter (f.eks. når omfanget av disaggregering på tvers av komponenter øker, vil en lavere arbeidsvesentlighet for komponent vanligvis være hensiktsmessig for å håndtere aggregeringsrisiko). Den relative betydningen av komponenten i forhold til konsernet kan påvirke omfanget av disaggregering (f.eks. hvis en enkelt komponent representerer en stor andel av konsernet, vil det sannsynligvis være mindre disaggregering på tvers av komponenter);*
- forventninger til typen, hyppigheten og betydningen av feilinformasjon i komponentens finansielle informasjon, for eksempel typen og omfanget av feilinformasjon som er identifisert ved komponenten under tidligere revisjoner.*

For å håndtere aggregeringsrisiko krever punkt 10.3.1. at arbeidsvesentlighet for komponent er lavere enn arbeidsvesentlighet for konsernet. Under noen omstendigheter kan imidlertid arbeidsvesentlighet for komponent fastsettes til et beløp som er nærmere arbeidsvesentlighet for konsernet fordi aggregeringsrisikoen er mindre, for eksempel når den finansielle informasjonen for én komponent representerer en vesentlig del av konsernregnskapet.

10.4. Forståelse av konsernet og dets omgivelser, det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og konsernets internkontrollsystem

10.4.1. Ved anvendelse av Del 6 skal revisor opparbeide seg en forståelse av

- (a) konsernets organisasjonsstruktur og forretningsmodell, herunder
 - (i) lokasjonene der konsernet har virksomhet eller aktiviteter,
 - (ii) typen virksomhet eller aktiviteter som konsernet har, og i hvilken grad disse er like på tvers av konsernet, og
 - (iii) i hvilken grad konsernets forretningsmodell integrerer bruken av IT.
- (b) det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og bruken av ensartede regnskapspolicyer og -praksis på tvers av konsernet,
- (c) konsernets internkontrollsystem, herunder
 - (i) konsolideringsprosessen som er brukt av konsernet, og konsolideringsjusteringer,
 - (ii) typen og omfanget av fellestrekk i kontroller,
 - (iii) hvordan konsernet sentraliserer aktiviteter knyttet til finansiell rapportering, og
 - (iv) hvordan konsernledelsen kommuniserer vesentlige forhold som støtter utarbeidelsen av konsernregnskapet, til ledelsen i enheter eller forretningsområder.

10.5. Identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon

10.5.1. Ved anvendelse av Del 6 skal revisor, basert på forståelsen opparbeidet i punkt 10.4.1., identifisere og vurdere risikoene for at konsernregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, herunder med hensyn til konsolideringsprosessen.

Ved anvendelse av Del 6 er revisor pålagt å identifisere og vurdere risikoene for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, og å utforme og gjennomføre videre revisjonshandlinger hvis type, tidspunkt og omfang er tilpasset de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter på påstandsnivå. Informasjon som brukes til å identifisere risikoene for at konsernregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, kan blant annet omfatte følgende:

- Om det finnes særskilte komponenter som er mer eksponert for risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.
- Om det finnes mislighetsrisikofaktorer eller indikasjoner på manglende objektivitet hos ledelsen i konsolideringsprosessen.
- Hvordan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll i konsernet fører tilsyn med ledelsens prosesser for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i konsernet, og kontrollene konsernledelsen har opprettet for å redusere disse risikoene.
- Svarene fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i konsernet, og konsernledelsen, på revisors forespørsel om hvorvidt de kjenner til faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter i en komponent eller konsernet.

10.6. Håndtering av anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon

10.6.1. Ved anvendelse av Del 7 skal revisor fastsette komponentene hvor det skal utføres videre revisjonshandlinger, og type, tidspunkt og omfang av arbeidet som skal utføres ved disse komponentene.

Videre revisjonshandlinger kan utformes og utføres sentralt dersom revisjonsbeviset som skal innhentes ved å gjennomføre videre revisjonshandlinger på én eller flere signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger samlet sett vil håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon, for eksempel dersom regnskapet for inntektstransaksjonene for hele konsernet føres sentralt.

Revisor kan beslutte at den finansielle informasjonen til komponenter kan vurderes som en enkelt populasjon i forbindelse med gjennomføringen av videre revisjonshandlinger, for eksempel når transaksjoner anses som homogene fordi de har de samme karakteristiske trekkene, de tilhørende risikoene for vesentlig feilinformasjon er de samme, og kontroller er utformet og gjennomføres på en ensartet måte. I slike tilfeller vil ofte arbeidsvesentlighet for konsernet bli brukt i forbindelse med gjennomføringen av disse handlingene.

Under andre omstendigheter kan det være mer effektivt å utføre handlinger på komponentnivå for å håndtere risikoene for vesentlig feilinformasjon i konsernregnskapet som er knyttet til den finansielle informasjonen til en komponent. For å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon kan revisor beslutte at følgende arbeidsomfang kan være hensiktsmessig ved en komponent:

- utforme og gjennomføre videre revisjonshandlinger på all finansiell informasjon til komponenten,
- utforme og gjennomføre videre revisjonshandlinger på én eller flere transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, eller
- gjennomføre spesifikke videre revisjonshandlinger.

Konsolideringsprosess

10.6.2. Revisor skal utforme og gjennomføre videre revisjonshandlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon i konsernregnskapet som følger av konsolideringsprosessen. Dette skal inkludere

- (a) evaluering av om alle enheter og forretningsområder er inkludert i konsernregnskapet som pålagt av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering,
- (b) evaluering av hensiktsmessigheten, fullstendigheten og nøyaktigheten av konsolideringsjusteringer og reklassifiseringer,
- (c) evaluering av om ledelsens skjønnsmessige vurderinger i forbindelse med konsolideringsprosessen gir indikasjoner på mulig manglende objektivitet hos ledelsen, og
- (d) håndtering av anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, som følger av konsolideringsprosessen.

Konsolideringsprosessen kan kreve justeringer og reklassifiseringer av beløp som føres i konsernregnskapet og som ikke går gjennom de vanlige IT-applikasjonene, og dermed ikke alltid er underlagt de samme kontrollene som annen finansiell informasjon. Revisors evaluering av hensiktsmessigheten, fullstendigheten og nøyaktigheten av justeringene og reklassifiseringene kan blant annet omfatte

- *evaluering av om vesentlige justeringer gjenspeiler hendelsene og transaksjonene som ligger til grunn for dem på en hensiktsmessig måte,*
- *fastsettelse av om den finansielle informasjonen til de enhetene og forretningsområdene som inngår i konsernregnskapet, er inkludert på en hensiktsmessig måte,*
- *fastsettelse av om vesentlige justeringer er riktig beregnet, behandlet og godkjent av konsernledelsen og, når det er relevant, av ledelsen i komponenten,*
- *fastsettelse av om vesentlige justeringer er tilfredsstillende underbygd og dokumentert, og*
- *evaluering av avstemmingen og eliminering av konserninterne transaksjoner, urealisert fortjeneste og konsernmellomværender.*

10.7. Spesifikke kommunikasjonskrav

Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

10.7.1. Revisor skal kommunisere følgende forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll:

- (a) En oversikt over arbeidet som skal utføres ved komponentene i konsernet.
- (b) Misligheter eller mistanke om misligheter som involverer konsernledelsen, ledelsen i komponenten, ansatte som har viktige funksjoner i konsernets internkontrollsystem eller andre personer, når mislighetene har ført til vesentlig feilinformasjon i konsernregnskapet.

10.8. Spesifikke dokumentasjonskrav

I tillegg til de generelle dokumentasjonskravene i Del 2.4 som gjelder under hele revisjonsoppdraget, er spesifikke forhold som skal dokumenteres i henhold til denne delen, beskrevet nedenfor.

10.8.1. Revisor skal inkludere det følgende i revisjonsdokumentasjonen:

- (a) grunnlaget for revisors fastsettelse av komponenter i forbindelse med planlegging og gjennomføring av konsernrevisjonen,
- (b) grunnlaget for fastsettelsen av arbeidsvesentlighet for komponent, og
- (c) hovedelementene i forståelsen av konsernets internkontrollsystem.

Ordliste

Denne ordlisten inneholder begrepene som er definert i ISA for MKE. Definisjonene er ment å bidra til en ensartet anvendelse og tolkning av denne standarden, og er ikke ment å overstyre definisjoner som kan være vedtatt for andre formål, det være seg i lov, forskrift eller på annen måte. Med mindre noe annet er oppgitt, vil definisjonene ha samme betydning gjennom hele standarden. Ordlisten inneholder også en beskrivelse av andre begreper som finnes i ISA for MKE for å bidra til en felles og ensartet tolkning og oversettelse (disse begrepene er merket med en asterisk «*»).

Aggregeringsrisiko – Sannsynligheten for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon overskrider vesentlighetsgrensen for regnskapet sett under ett.

Analytiske handlinger – Evalueringer av finansiell informasjon gjennom en analyse av plausible sammenhenger mellom både finansielle og ikke-finansielle data. Analytiske handlinger omfatter også slike undersøkelser som anses nødvendige, av identifiserte fluktuasjoner eller sammenhenger som ikke stemmer overens med annen relevant informasjon eller som avviker fra forventede verdier med et betydelig beløp.

Anmodning om positiv bekreftelse – En anmodning hvor den bekreftende part svarer direkte til revisor og opplyser om den bekreftende part er enig eller uenig i informasjonen i anmodningen, eller gir den informasjonen revisor ber om.

Arbeidsvesentlighet – Det eller de beløpene som er fastsatt av revisor som lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett for å redusere muligheten for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, til et hensiktsmessig lavt nivå. Dersom det er relevant, benyttes arbeidsvesentlighet også om det eller de beløpene som er fastsatt av revisor som mindre enn vesentlighetsgrensen eller -grensene for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger.

Arbeidsvesentlighet for komponent – Et beløp fastsatt av revisor for å redusere aggregeringsrisikoen til et hensiktsmessig lavt nivå med henblikk på planlegging og gjennomføring av revisjonshandlinger knyttet til en komponent.

Arbeidsvesentlighet for konsernet – Arbeidsvesentlighet knyttet til konsernregnskapet sett under ett, som fastsatt av revisor.

Avsnitt om «andre forhold» – Et avsnitt i revisjonsberetningen som henviser til et annet forhold enn dem som er presentert eller beskrevet i regnskapet, og som etter revisors skjønn er relevant for brukernes forståelse av revisjonen, revisors oppgaver og plikter eller revisjonsberetningen.

Avvik – Et svar som indikerer et avvik mellom informasjonen som bes bekreftet, eller som foreligger i enhetens regnskapsmateriale, og informasjonen som gis av den bekreftende part.

Balansedagen – Sluttdatoen for den siste perioden som dekkes av regnskapet.

Betryggende sikkerhet (i forbindelse med revisjonsoppdrag) – Et høyt, men ikke absolutt, sikkerhetsnivå.

Brudd på lover og forskrifter – Enhetens unnlatelser eller handlinger, enten de er gjort med hensikt eller uaktsomt, som er i strid med gjeldende lover eller forskrifter. Eksempler på slike handlinger er transaksjoner som er inngått av enheten eller i enhetens navn, eller på enhetens vegne av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ledelsen eller medarbeidere. Brudd på lover og forskrifter omfatter ikke de

personlige unnlattelsene eller handlingene (som ikke er knyttet til enhetens forretningsvirksomhet) til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ledelsen eller medarbeidere i enheten.

Brukerenhet – En enhet som bruker en serviceorganisasjon og hvis regnskap blir revidert.

* **Betydning** – En saks relative viktighet, sett i dens sammenheng. Betydningen av en sak blir bedømt av den praktiserende revisor i den sammenheng den blir vurdert i. Dette kan for eksempel omfatte rimelige utsikter til hvordan den kan endre eller influere på beslutninger som tas av tiltenkte brukere av den praktiserende revisors rapport, eller, som et annet eksempel, der sammenhengen er en bedømmelse av hvorvidt en sak skal rapporteres til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, hvorvidt saken vil bli oppfattet som viktig av dem i relasjon til deres plikter. Betydning kan vurderes i sammenheng med kvantitative og kvalitative faktorer, for eksempel relativ tyngde, type og effekt på saksforholdet og de tiltenkte brukeres eller mottakeres uttrykte interesser.

Dato for godkjenning av regnskapet – Datoen når elementene som utgjør regnskapet, herunder de tilhørende notene, er blitt utarbeidet og når de som har besluttende myndighet har bekreftet at de påtar seg ansvaret for det aktuelle regnskapet.

Dato for offentliggjøring av regnskapet – Datoen hvor revisjonsberetningen og det reviderte regnskapet gjøres tilgjengelig for tredjeparter.

Dato for revisjonsberetningen – Datoen revisor daterer revisjonsberetningen til regnskapet.

De som har overordnet ansvar for styring og kontroll – Den eller de personen(e) eller organisasjonen(e) (for eksempel en tillitsmann [corporate trustee]) som har som oppgave å føre tilsyn med den strategiske styringen av enheten og forpliktelser knyttet til oppfølgingen av enhetens ansvar. Dette omfatter å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen. For noen enheter i noen jurisdiksjoner kan de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, omfatte medlemmer av ledelsen, for eksempel ledere som er styremedlemmer i en enhet i privat eller offentlig sektor, eller en eier-leder.

* **Eierstyring og selskapsledelse** – (se *Styring og kontroll*)

Ekspert – (se *Revisors ekspert* og *Ledelsens ekspert*)

Ekspertise – Ferdigheter, kunnskap og erfaring innenfor et bestemt felt.

Ekstern bekreftelse – Revisjonsbevis som er innhentet som et direkte skriftlig svar til revisor fra en tredjepart (den bekreftende part), i papirform, elektronisk eller annen form.

Eksterne informasjonskilder – En ekstern person eller organisasjon som har fremskaffet informasjon som er brukt av enheten under utarbeidelsen av regnskapet, eller som er innhentet av revisor som revisjonsbevis, når slik informasjon er egnet for bruk av et bredt spekter av brukere. Når informasjon har blitt gitt av en person eller en organisasjon som opptre i egenskap av ledelsens ekspert, serviceorganisasjon eller revisors ekspert, anses ikke personen eller organisasjonen for å være en ekstern informasjonskilde med hensyn til den aktuelle informasjonen.

* **Engasjementsbrev** – Skriftlige vilkår for et oppdrag i form av et brev.

Enkeltstående feil – En feil eller et avvik som beviselig ikke er representativt for feil eller avvik i en populasjon.

Erfaren revisor – En person (enten i eller utenfor revisjonsforetaket) som har praktisk revisjonserfaring og rimelig kjennskap til

(a) revisjonsprosessene,

- (b) ISA for MKE og gjeldende lovmessige og regulatoriske krav,
- (c) det forretningsmiljøet som enheten opererer i, og
- (d) revisjonsmessige og finansielle rapporteringsforhold som er relevante for enhetens bransje.

Estimeringsusikkerhet – Følsomheten for en iboende mangel/presisjon i målingen.

* **Etterregning** – Består i å kontrollere den matematiske nøyaktigheten av dokumenter eller regnskapsmateriale.

* **Evaluerer** – Identifisere og analysere relevante forhold, herunder å gjennomføre videre handlinger når det er nødvendig for å kunne trekke en konklusjon om forholdet. «Evaluerer» brukes vanligvis i relasjon til en rekke forhold, herunder bevis, resultatene av handlinger og effektiviteten av ledelsens håndtering av en risiko. (Se også *Vurdere*)

* **Feil** – Utilsiktet feilinformasjon i regnskapet, herunder utelatelse av et beløp eller en tilleggsopplysning.

Feilinformasjon – En forskjell mellom beløpet, klassifiseringen, presentasjonen eller tilleggsopplysningene som gjelder en regnskapspost, og beløpet, klassifiseringen, presentasjonen eller tilleggsopplysningene som kreves for at posten skal være i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Feilinformasjon kan skyldes feil eller misligheter.

Der revisor gir uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling, eller gir et rettviseende bilde, omfatter feilinformasjon også de justeringene av beløp, klassifiseringer, presentasjoner eller tilleggsopplysninger som etter revisors skjønn er nødvendige for at regnskapet i det alt vesentlige skal gi en dekkende fremstilling, eller skal gi et rettviseende bilde.

Der regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, omfatter feilinformasjon også de justeringene av beløp, klassifiseringer, presentasjoner eller tilleggsopplysninger som etter praktiserende revisors skjønn er nødvendige for at den finansielle informasjonen i det alt vesentlige skal gi en dekkende fremstilling, eller gi et rettviseende bilde.

Feilinformasjon i «øvrige informasjon» – Feilinformasjon i «øvrige informasjon» foreligger når «øvrige informasjon» er uriktig uttrykt eller på annet vis villedende (herunder fordi den utelater eller tilslører informasjon som er nødvendig for å sikre riktig forståelse av et forhold som det opplyses om i «øvrige informasjon»).

* **Forespørsel** – En forespørsel består i å søke informasjon fra kyndige personer, både regnskapspersonale og annet personale, i eller utenfor enheten.

Forhåndsbetingelser for en revisjon – At ledelsen bruker et akseptabelt rammeverk for finansiell rapportering ved utarbeidelsen av regnskapet og at ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, aksepterer forutsetningen som ligger til grunn for gjennomføringen av en revisjon.

Forretningsrisiko – En risiko som er et resultat av viktige forhold, hendelser, omstendigheter, handlinger eller manglende handlinger som kan ha en negativ innvirkning på enhetens evne til å nå sine mål og gjennomføre sine strategier, eller som er et resultat av fastsettelsen av uegnede mål og strategier.

Forrige revisor – Revisoren fra et annet revisjonsforetak som reviderte enhetens regnskap for den forrige perioden, og som er blitt erstattet av den nåværende revisoren.

Forutsetning 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 revisjonen – At ledelsen og, der

det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, har erkjent og forstår at de har følgende ansvar som ligger til grunn for gjennomføringen av en revisjon i samsvar med ISA for MKE. Det vil si ansvaret:

- (a) for utarbeidelsen av regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, herunder, der det er relevant, for at det gir et rettviseende bilde,
- (b) for slik intern kontroll som ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, og
- (c) for å gi revisor
 - (i) tilgang til all informasjon som er kjent for ledelsen og, der det er relevant, for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet, for eksempel regnskapsmateriale, dokumentasjon og andre forhold,
 - (ii) tilleggsopplysninger som revisor kan be om fra ledelsen, og, der det er relevant, fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og
 - (iii) ubegrenset tilgang til personer i enheten som revisor finner det nødvendig å innhente revisjonsbevis fra.

Når det gjelder et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, kan (a) ovenfor omskrives til «for utarbeidelsen av et regnskap som gir en *dekkende* fremstilling i samsvar med rammeverket for finansiell rapportering», eller «for utarbeidelsen av et regnskap *som gir et rettviseende bilde* i samsvar med rammeverket for finansiell rapportering».

«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 revisjonen», kan også bli referert til som «forutsetningen».

Generelle IT-kontroller – Kontroller knyttet til enhetens IT-prosesser som underbygger den kontinuerlige og forsvarlige driften av IT-miljøet, herunder at kontrollene i enhetens informasjonssystem over prosessering av informasjon og integriteten av informasjonen (dvs. informasjonens fullstendighet, nøyaktighet og gyldighet) fungerer kontinuerlig. Se også definisjonen av *IT-miljø*.

Gjeldende rammeverk for finansiell rapportering – Det rammeverket for finansiell rapportering som er valgt av ledelsen og, der det er relevant, av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i forbindelse med utarbeidelsen av regnskapet, og som er forenlig med typen enhet og målet med regnskapet, eller som kreves av lov eller forskrift.

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

- (a) 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
- (b) 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 (a) eller (b) ovenfor.

Gjennomgripende – Et begrep som brukes i forbindelse med feilinformasjon for å beskrive virkningen på regnskapet av feilinformasjon eller den mulige virkningen på regnskapet av eventuell feilinformasjon som ikke er avdekket som følge av manglende mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Gjennomgripende virkninger på regnskapet er de som etter revisors skjønn

- (a) ikke er begrenset til spesifikke elementer, kontoer eller poster i regnskapet,
- (b) hvis de er begrenset på denne måten, representerer eller kan representere en betydelig del av regnskapet, eller
- (c) i relasjon til tilleggsopplysninger, er fundamentale for brukernes forståelse av regnskapet.

* **Gjentakelse** – Revisors uavhengige utføring av rutiner eller kontroller som opprinnelig ble utført som en del av enhetens interne kontroll.

* **Granske** – Undersøke forhold som er avdekket gjennom andre handlinger for å avklare dem.

Hendelser etter balansedagen – Hendelser som finner sted mellom balansedagen og datoen for revisjonsberetningen, og forhold som revisor blir kjent med etter datoen for revisjonsberetningen.

Hensiktsmessighet (av revisjonsbeviset) – Målet på kvaliteten av revisjonsbevis, det vil si dets relevans og pålitelighet når det gjelder å underbygge konklusjonene som revisors mening bygger på.

Historisk finansiell informasjon – Informasjon uttrykt i finansielle termer knyttet til en bestemt enhet, som primært stammer fra enhetens regnskapssystem, om økonomiske hendelser som har forekommet i tidligere tidsperioder eller om økonomiske forhold eller omstendigheter på bestemte tidspunkter i fortiden.

Iboende risiko – (se *Risiko for vesentlig feilinformasjon*)

IFRS (International Financial Reporting Standards) – Internasjonale finansielle rapporteringsstandarder utgitt av International Accounting Standards Board.

Ikke-korrigert feilinformasjon – Feilinformasjon som revisor har akkumulert under revisjonen og som ikke er blitt korrigert.

Informasjonsbehandlingskontroller – Kontroller knyttet til prosessering av informasjon i IT-applikasjoner eller manuelle prosesser for behandling i enhetens informasjonssystem, som direkte håndterer risikoer knyttet til informasjonens integritet (dvs. fullstendigheten, nøyaktigheten og gyldigheten av transaksjoner og annen informasjon).

Inngående balanse – Balansesaldoene som eksisterer ved begynnelsen av perioden. Den inngående balansen baseres på den utgående balansen for den forrige perioden, og gjenspeiler virkningen av transaksjoner og hendelser i tidligere perioder og regnskapspolicyene som ble benyttet i den forrige perioden. Den inngående balansen omfatter også nødvendige tilleggsopplysninger om forhold som eksisterte ved periodens begynnelse, for eksempel latente forhold og forpliktelser.

* **Inspeksjon (som revisjonshandling)** – En undersøkelse av regnskapsmateriale eller dokumenter, interne eller eksterne, i papirform, elektronisk form eller annet medium, eller en fysisk undersøkelse av en eiendel.

* **Intern kontroll** – Den prosessen som er utformet og som gjennomføres og vedlikeholdes av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ledelsen og av andre medarbeidere for å gi rimelig sikkerhet for at enheten når sine mål med hensyn til pålitelig finansiell rapportering, effektiv drift og overholdelse av gjeldende lover og forskrifter. Begrepet «kontroller» viser til alle aspekter ved én eller flere av komponentene i den interne kontrollen.

*** Interne revisorer** – De personene som utfører aktivitetene til internrevisjonsfunksjonen. Interne revisorer kan tilhøre en internrevisjonsavdeling eller lignende funksjon.

Internkontrollsystem – Systemet som er utformet, implementert og opprettholdt av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ledelsen eller annet personell, for å gi rimelig sikkerhet for at enheten oppnår sine mål om pålitelig finansiell rapportering, effektiv drift og overholdelse av gjeldende lover og forskrifter.

Internrevisjonsfunksjon – En funksjon i en enhet som utfører revisjons- og rådgivningsaktiviteter i enheten, utformet for å evaluere og forbedre effektiviteten av enhetens styrings-, risikostyrings- og internkontrollprosesser.

IT-miljø – IT-applikasjoner og støttende IT-infrastruktur, så vel som IT-prosesser og personell som er involvert i disse prosessene, som en enhet bruker for å understøtte forretningsdriften og nå strategiske forretningsmål. For formålet til ISA for MKE:

- (a) En IT-applikasjon er et program eller et sett med programmer som benyttes til å initiere, behandle, registrere og rapportere transaksjoner eller informasjon. IT-applikasjoner omfatter også datavarehus og rapportgeneratorer.
- (b) IT-infrastrukturen omfatter nettverket, operativsystemene og databasene samt tilhørende maskinvare og programvare.
- (c) IT-prosessene er enhetens prosesser for å administrere tilgang til IT-miljøet, administrere programendringer eller endringer i IT-miljøet og administrere IT-drift.

Konklusjon i revisjonsberetningen – (se *Modifisert konklusjon* og *Umodifisert konklusjon*)

Konsern – En rapporteringsenhet som det utarbeides et konsernregnskap for.

Konsernledelse – Ledelsen som er ansvarlig for utarbeidelsen av konsernregnskapet.

Konsernregnskap – Regnskap som omfatter den finansielle informasjonen til flere enheter eller forretningsområder gjennom en konsolideringsprosess. For formålet til ISA for MKE omfatter en konsolideringsprosess

- (a) konsolidering, pro rata-konsolidering eller regnskapsføring etter egenkapitalmetoden,
- (b) presentasjonen i sammenslåtte regnskaper av den finansielle informasjonen til enheter eller forretningsområder som ikke har et morselskap, men som er under felles kontroll eller felles ledelse, eller
- (c) aggregeringen av den finansielle informasjonen til enheter eller forretningsområder, deriblant filialer eller divisjoner.

Konsernrevisor – Oppdragsansvarlig revisor for konsernet og medlemmer av oppdragsteamet som ikke er komponentrevisorer. Konsernrevisor er ansvarlig for å

- (a) etablere den overordnede konsernrevisjonsstrategien og konsernrevisjonsplanen,
- (b) rettlede og følge opp komponentrevisorer og gjennomgå arbeidet deres,
- (c) evaluere konklusjonene som er trukket på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, som grunnlag for konklusjonen om konsernregnskapet.

Konsernrevisjon – Revisjonen av konsernregnskapet.

*** Kontrollaktiviteter** – De retningslinjene og rutinene som bidrar til å sikre at instruksjoner fra ledelsen utføres. Kontrollaktiviteter er en del av den interne kontrollen.

Kontroller – Retningslinjer og rutiner som en enhet etablerer for å nå kontrollmålene til ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. I denne sammenheng:

- (a) Retningslinjer er uttalelser om hva som bør eller ikke bør gjøres i enheten for å utøve kontroll. Slike uttalelser kan være dokumentert, tydelig uttrykt gjennom kommunikasjon eller underforstått gjennom handlinger og beslutninger.
- (b) Rutiner er handlinger for å implementere retningslinjer.

*** Kontrollmiljø** – Omfatter styrings- og ledelsesfunksjonene samt holdningene, bevisstheten og handlingene til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll med hensyn til enhetens interne kontroll og dens viktighet i enheten. Kontrollmiljøet er en del av den interne kontrollen.

Kontrollrisiko – (se *Risiko for vesentlig feilinformasjon*)

*** Kontroller hos serviceorganisasjonen** – Kontroller knyttet til oppnåelsen av et kontrollmål som dekkes av attestasjonsuttalelsen til revisor engasjert av serviceorganisasjonen.

Komponent – En enhet, funksjon, forretningsaktivitet eller et forretningsområde, eller en kombinasjon av disse, som er fastsatt av revisor med henblikk på planlegging og gjennomføring av revisjonshandlinger i en konsernrevisjon.

Komponentrevisor – En revisor som utfører revisjonsarbeid knyttet til en komponent i forbindelse med konsernrevisjonen. Komponentrevisor inngår i oppdragsteamet for konsernrevisjonen.

Ledelse – Den eller de personene som har ansvaret for å lede enhetens virksomhet. For noen enheter i noen jurisdiksjoner omfatter ledelsen noen av eller alle dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for eksempel ledere som er styremedlemmer, eller en eier-leder.

Ledelsens ekspert – En person eller organisasjon som innehar ekspertise på et annet felt enn regnskap eller revisjon, hvis arbeid på dette feltet brukes av enheten for å bistå enheten i utarbeidelsen av regnskapet.

Ledelsen i komponenten – Ledelsen som er ansvarlig for en komponent.

Ledelsens punktestimat – Det beløpet som er valgt av ledelsen og som er regnskapsført eller gitt tilleggsinformasjon om i regnskapet som et regnskapsestimat.

Notert foretak – Et foretak hvis aksjer, andeler eller gjeld er notert eller listeført på en anerkjent børs, eller omsettes i samsvar med reglene til en anerkjent børs eller et tilsvarende organ.

Nytt revisjonsoppdrag – Et oppdrag der enten

- (a) regnskapet for den forrige perioden ikke ble revidert, eller
- (b) regnskapet for den forrige perioden ble revidert av en tidligere revisor.

Mangel i intern kontroll – Dette foreligger når

- (a) en kontroll er utformet, implementert eller blir gjennomført på en slik måte at den ikke er i stand til å forhindre eller avdekke og korrigere feilinformasjon i regnskapet i rett tid, eller
- (b) en kontroll som er nødvendig for å forhindre eller avdekke og korrigere feilinformasjon i regnskapet i rett tid, mangler.

Manglende svar – Når den bekreftende part unnlater å svare på, eller å svare fullstendig på, en anmodning om positiv bekreftelse, eller når en anmodning om bekreftelse returneres uåpnet.

Manglende objektivitet hos ledelsen – Mangel på nøytralitet hos ledelsen ved utarbeidelsen av informasjon.

Modifisert konklusjon – En konklusjon med forbehold, en negativ konklusjon eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.

Misligheter – En bevisst handling begått av én eller flere personer innen ledelsen, av personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll, av ansatte eller av andre, som innebærer uredelighet for å oppnå en urettmessig eller ulovlig fordel.

Mislighetsrisikofaktorer – Hendelser eller forhold som indikerer incentiver eller press til å begå misligheter eller som gir en mulighet for å begå misligheter.

Nettverk – En større struktur

- (a) som er innrettet mot samarbeid, og
- (b) som er tydelig innrettet mot deling av fortjeneste eller kostnader, eller som er underlagt felles eierskap, kontroll eller ledelse, felles retningslinjer eller prosedyrer for kvalitetsstyring, felles forretningsstrategi, felles merkenavn, eller som deler en betydelig del av faglige ressurser.

Nettverksforetak – Et revisjonsforetak eller annet foretak som inngår i foretakets nettverk.

Nærstående part – En part som enten er

- (a) en nærstående part som definert i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, eller
- (b) dersom det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering fastsetter minimale eller ingen krav i forbindelse med nærstående parter
 - (i) en person eller en enhet som kontrollerer eller har en betydelig innflytelse på den rapporterende enheten direkte eller indirekte gjennom ett eller flere mellomledd,
 - (ii) en annen enhet som den rapporterende enheten kontrollerer eller har en betydelig innflytelse på direkte eller indirekte gjennom ett eller flere mellomledd, eller
 - (iii) en annen enhet som er under felles kontroll med den rapporterende enheten gjennom
 - a. felles kontrollerende eier(e),
 - b. eiere som er nære familiemedlemmer, eller
 - c. felles nøkkelperson(er) i ledelsen.

Enheter som er under felles kontroll av en stat (dvs. en nasjonal, regional eller lokal myndighet), anses imidlertid ikke å være nærstående, med mindre de gjennomfører betydelige transaksjoner med hverandre eller deler ressurser i betydelig omfang.

*** Observasjon** – Består i å betrakte en prosess eller en rutine som utføres av andre, for eksempel revisors observasjon av varetelling som foretas av foretakets personale, eller av utførelse av kontrollaktiviteter.

*** Offentlig sektor** – Nasjonale, regionale og lokale myndigheter (for eksempel stat, fylkeskommuner og kommuner), samt enheter/virksomheter som eies eller drives av stat, fylkeskommuner eller kommuner, når det ikke foreligger særskilt lovgivning som plasserer disse i privat sektor.

Oppdagelsesrisiko – Risikoen for at revisjonshandlingene som utføres av revisor for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, ikke vil avdekke en eksisterende feilinformasjon som kan være vesentlig, enten alene eller sammen med annen feilinformasjon.

Oppdragsansvarlig revisor⁵⁰ – Partneren eller annen person utnevnt av revisjonsforetaket, som er ansvarlig for revisjonsoppdraget, dets gjennomføring og uttalelsen som avgis på vegne av revisjonsforetaket, og som har nødvendig revisorgodkjenning.

Oppdragsarkiv – Én eller flere mapper eller andre lagringsmedier, i fysisk eller elektronisk form, som inneholder registrerte opplysninger som utgjør revisjonsdokumentasjonen for et bestemt oppdrag.

Oppdragskontroll – En objektiv evaluering av de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som oppdragsteamet har foretatt og konklusjonene de har trukket, som utføres av oppdragskontrolløren og fullføres på eller før datoen for uttalelsen.

Oppdragskontrollør – En partner, annen person i foretaket eller en ekstern person som er utnevnt av foretaket til å utføre kvalitetskontrollen av oppdrag.

Oppdragsteam – Alle partnere og medarbeidere som deltar på oppdraget, og eventuelle andre personer som utfører handlinger i forbindelse med oppdraget. Oppdragsteam omfatter ikke revisors eksterne ekspert og interne revisorer som yter direkte bistand i forbindelse med et oppdrag.

Partner – Enhver person med myndighet til å forplikte revisjonsforetaket i forbindelse med gjennomføringen av et profesjonelt oppdrag.

Personale – Partnere og medarbeidere i foretaket.

Populasjon – Hele datagrunnlaget som et utvalg er trukket fra, og som revisor ønsker å trekke konklusjoner om.

Presiseringsavsnitt – Et avsnitt i revisjonsberetningen som henviser til et forhold som er riktig presentert eller beskrevet i regnskapet, men som etter revisors skjønn er av fundamental betydning for brukernes forståelse av regnskapet.

*** Praktiserende revisor** – En profesjonell, praktiserende revisor.

*** Profesjonell revisor**⁵¹ – En person som er medlem av en revisorforening som er medlem av IFAC.

*** Profesjonell, praktiserende revisor**⁵² — En (godkjent) revisor, uavhengig av arbeidsområde (for eksempel revisjon, skatt eller rådgivning) i et revisjonsforetak som tilbyr profesjonelle tjenester. Begrepet brukes også om selve revisjonsforetaket.

Profesjonelt skjønn – Anvendelsen av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdraget.

Profesjonell skepsis – En holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av bevis.

⁵⁰ «Oppdragsansvarlig revisor», «partner» og «revisjonsforetak» skal leses som om de viser til tilsvarende i offentlig sektor der det er relevant.

⁵¹ Som definert i IESBA Code

⁵² Som definert i IESBA Code

Profesjonsstandarder – Internasjonal revisjonsstandard (ISA) for revisjon av regnskaper til MKE (ISA for MKE) og relevante etiske krav.

Påstander – Uttalelser, eksplisitt eller på annet vis, om innregning, måling, presentasjon og tilleggsinformasjon, som er inkorporert i regnskapet, fremstilt av ledelsen og utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Påstander benyttes av revisor til å vurdere forskjellige typer mulig feilinformasjon som kan forekomme når revisor identifiserer, vurderer og håndterer risikoene for vesentlig feilinformasjon.

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

- (a) 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
- (b) 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 (a) eller (b) ovenfor.

Rammeverk med spesielt formål – Et rammeverk for finansiell rapportering som er utformet for å oppfylle spesifikke brukeres behov for finansiell informasjon. Rammeverket for finansiell rapportering kan være et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde eller et regelbasert rammeverk.

Rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde – (se *Gjeldende rammeverk for finansiell rapportering* og *Rammeverk med generelt formål*)

Regelbasert rammeverk – (se *Gjeldende rammeverk for finansiell rapportering* og *Rammeverk med generelt formål*)

Regnskap med spesielt formål – Regnskap som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk med spesielt formål.

Regnskap – En strukturert fremstilling av historisk finansiell informasjon, herunder tilleggsopplysninger, som har til hensikt å kommunisere en enhets økonomiske ressurser eller forpliktelser på et bestemt tidspunkt, eller endringene i dem over en tidsperiode, i samsvar med et rammeverk for finansiell rapportering. Begrepet «regnskap» viser vanligvis til et fullstendig regnskap, som bestemt av kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, men kan også vise til en enkelt regnskapsoppstilling. Tilleggsopplysninger omfatter forklarende eller beskrivende informasjon, presentert som påkrevd, uttrykkelig tillatt eller på annen måte tillatt i henhold til det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, på forsiden av en regnskapsoppstilling eller i notene, eller innarbeidet der ved krysshenvising.

Regnskap med generelt formål – Regnskap som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk med generelt formål.

Regnskapsestimat – En beløpsmessig verdi som er målt i samsvar med kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, der målingen er gjenstand for estimeringsusikkerhet.

Regnskapsmateriale – Opprinnelige registreringer og underbyggende materiale, som betalingsbilag og dokumentasjon av elektroniske betalingsoverføringer, fakturaer, avtaler, hovedbok og reskontro, posteringer og andre justeringer av regnskapet som ikke gjenspeiles i formelle posteringer, samt materiale av typen arbeidsnotater og regneark som underbygger kostnadsfordelinger, beregninger, avstemminger og tilleggsopplysninger.

Relevante etiske krav – Grunnleggende prinsipper for etikk og etiske krav som gjelder for godkjente revisorer ved gjennomføring av oppdrag som omfatter revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester. Relevante etiske krav omfatter vanligvis bestemmelsene i The International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (IESBA Code) knyttet til revisjon av regnskaper, sammen med nasjonale krav som er mer restriktive.

Relevante påstander – En påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning er relevant når den er tilknyttet en identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon. Fastsettelsen av hvorvidt en påstand er en relevant påstand foretas før eventuelle tilknyttede kontroller tas i betraktning (dvs. iboende risiko).

Revisjonsdokumentasjon – De gjennomførte revisjonshandlingene som er dokumentert, innhentet relevant revisjonsbevis og konklusjoner revisor er kommet frem til (begrepet «arbeidspapirer» blir også benyttet).

Revisjonsforetak (foretak) – En alenepraktiserende revisor, et ansvarlig selskap, et aksjeselskap eller en annen juridisk enhet som utøver revisjonsvirksomhet, eller et tilsvarende organ i offentlig sektor.

Revisjonsbevis – Informasjon som brukes av revisor for å komme frem til konklusjonene som revisors mening bygger på. Revisjonsbevis omfatter både informasjon som finnes i regnskapsmaterialet som underbygger regnskapet, og annen informasjon. (Se *Tilstrekkelighet (av revisjonsbeviset)* og *Hensiktsmessighet (av revisjonsbeviset)*.)

Revisjonsrisiko – Risikoen for at revisor gir uttrykk for en uriktig mening i revisjonsberetningen når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjonsrisiko er en funksjon av risikoene for vesentlig feilinformasjon og oppdagelsesrisiko.

Revisor – Den eller de personene som gjennomfører revisjonen, vanligvis oppdragsansvarlig revisor eller andre medlemmer av oppdragsteamet, eller, der det er relevant, revisjonsforetaket. Når ISA for MKE gir direkte uttrykk for at et krav eller en plikt eller oppgave skal utføres av oppdragsansvarlig revisor, brukes begrepet «oppdragsansvarlig revisor» i stedet for «revisor». «Oppdragsansvarlig revisor» og «revisjonsforetak» skal leses som om de viser til tilsvarende i offentlig sektor der det er relevant.

Revisor engasjert av serviceorganisasjonen – En revisor som på anmodning fra serviceorganisasjonen avgir en attestasjonsuttalelse om kontrollene hos en serviceorganisasjon.

Revisors ekspert – En person eller organisasjon som innehar ekspertise på et annet felt enn regnskap eller revisjon, hvis arbeid på dette feltet brukes av revisor for å bistå revisor i innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Revisors ekspert kan være enten en intern ekspert (som kan være en partner⁵³ eller en medarbeider, herunder en midlertidig ansatt medarbeider, i revisors foretak eller et nettverksforetak), eller en ekstern ekspert.

Revisors intervall for estimatet – (se Revisors punktestimat)

⁵³ «Partner» og «revisjonsforetak» skal leses som om de viser til tilsvarende i offentlig sektor der det er relevant.

Revisors punktestimat eller revisors intervall for estimatet – Et beløp, eller et utvalg av beløp, som er utarbeidet av revisor for å evaluere ledelsens punktestimat.

Risikoer som oppstår som følge av bruken av IT – Mulighet for at informasjonsbehandlingskontroller kan være ineffektivt utformet eller gjennomført, eller risikoer knyttet til informasjonens integritet (dvs. fullstendigheten, nøyaktigheten og gyldigheten av transaksjoner og annen informasjon) i enhetens informasjonssystem, som følge av ineffektiv utforming eller drift av kontroller i enhetens IT-prosesser (se IT-miljø).

Risiko for vesentlig feilinformasjon – Risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon før det revideres. Denne risikoen består av to komponenter, som blir beskrevet på følgende måte på påstandsnivå:

- (a) Iboende risiko – muligheten for at en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning kan inneholde feilinformasjon som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, før eventuelle tilhørende kontroller tas i betraktning.
- (b) Kontrollrisiko – risikoen for at feilinformasjon som kan forekomme i en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning og som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, ikke forhindres eller avdekkes og korrigeres i rett tid av enhetens interne kontroll.

Sammenlignbar informasjon – Beløp og opplysninger i regnskapet som gjelder for én eller flere tidligere perioder i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

Sammenlignbare regnskaper – Sammenlignbar informasjon hvor beløp og andre opplysninger fra den forrige perioden er tatt med som sammenligningsgrunnlag for regnskapet for den aktuelle perioden, men som, dersom revidert, revisor henviser til i revisors konklusjon. Informasjonsnivået i disse sammenlignbare regnskapene er sammenlignbart med nivået i regnskapet for den aktuelle perioden.

Sammenligningstall – Sammenlignbar informasjon hvor beløp og andre opplysninger fra den forrige perioden er tatt med som en integrert del av regnskapet for den aktuelle perioden, og som kun er ment å skulle leses i sammenheng med beløp og andre opplysninger som gjelder for den aktuelle perioden (heretter kalt «den aktuelle periodes tall»). Detaljnivået for tilsvarende beløp og opplysninger bestemmes primært av deres relevans for den aktuelle periodes tall.

Sentrale forhold ved revisjonen – De forholdene som, etter revisors profesjonelle skjønn, var av størst betydning ved revisjonen av regnskapet for den aktuelle perioden. Sentrale revisjonsforhold ved revisjonen velges blant de forhold revisor har kommunisert om med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Serviceorganisasjon – En tredjepartsorganisasjon (eller et segment i en tredjepartsorganisasjon) som utfører tjenester for brukerenheter som er relevante for en brukerenhets prosess for å utarbeide regnskapet.

Signifikant transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning – En transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning hvor det finnes én eller flere relevante påstander.

Sikkerhet – (se *Betryggende sikkerhet*)

Skriftlig uttalelse – En skriftlig uttalelse fra ledelsen som er gitt til revisor for å bekrefte visse forhold eller for å underbygge annet revisjonsbevis. Skriftlige uttalelser i denne sammenheng omfatter ikke regnskapet, påstandene i regnskapet, eller journaler og registre som regnskapet bygger på.

Substanshandling – Revisjonshandling som er utformet for å avdekke vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå. Substanshandlinger omfatter

- (a) detaljtester (av transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger), og
- analytiske substanshandlinger

Statistisk stikkprøve – En utvalgsmetode som har følgende egenskaper:

- (a) tilfeldig utvelgelse av utvalgsenheter, og
- (b) bruk av sannsynlighetsteori for å evaluere utvalgsresultatet, herunder måling av utvalgsrisiko.

En stikkprøve som ikke har egenskapene (a) og (b) betegnes som ikke-statistisk.

Stratifisering – Inndeling av en populasjon i underpopulasjoner, som hver er en gruppe utvalgsenheter som har visse likhetstrekk (ofte beløpsmessig verdi).

Stikkprøver – (se *Stikkprøver i revisjon*)

Stikkprøver i revisjon (stikkprøver) – Anvendelsen av revisjonshandlinger på mindre enn 100 % av enhetene i en populasjon som er relevant for revisjonen, under forutsetning av at alle enhetene har en mulighet til å bli valgt ut, for å skaffe revisor et betryggende grunnlag for å kunne trekke konklusjoner om hele populasjonen.

*** Styring og kontroll** – Beskriver rollen til den eller de personen(e) eller organisasjonen(e) som har som oppgave å føre tilsyn med den strategiske styringen av enheten og forpliktelser knyttet til oppfølgingen av enhetens ansvar.

Særskilt risiko – En identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon

- (a) hvor vurderingen av iboende risiko er i den øvre delen av spekteret av iboende risiko, som følge av betydningen av kombinasjonen av sannsynligheten for at feilinformasjon forekommer og konsekvensen av den mulige feilinformasjonen dersom den skulle forekomme, eller
- (b) som skal behandles som en særskilt risiko i samsvar med kravene i ISA for MKE.

*** Test** – Gjennomføring av handlinger rettet mot noen av eller alle enhetene i en populasjon.

Test av kontroller – Revisjonshandlinger som er utformet for å vurdere effektiviteten av kontroller med hensyn til å forhindre eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå.

Tilstrekkelighet (revisjonsbevisets) – Målet på kvantiteten av revisjonsbevis. Kvantiteten av revisjonsbevis som er nødvendig, påvirkes av revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon

Tolererbar feil – En beløpsgrense fastsatt av revisor, som legges til grunn når revisor søker å oppnå en tilstrekkelig grad av sikkerhet for at den fastsatte beløpsgrensen ikke overstiges av den faktiske feilen i populasjonen.

Tolererbar avvikshyppighet – Det antall avvik fra beskrevne interne kontrolltiltak som revisor har fastsatt, og som legges til grunn når revisor søker å oppnå en tilstrekkelig grad av sikkerhet for at det fastsatte antall avvik ikke overstiges av det faktiske antall avvik i populasjonen.

Transaksjon på armlengdes avstand – En transaksjon som gjennomføres på de samme vilkår som mellom en villig kjøper og en villig selger som ikke er nærstående og som opptrer uavhengig av hverandre og i sin egen beste interesse.

* **Uavhengighet**⁵⁴ – Uavhengighet omfatter

- (a) uavhengig grunnholdning og innstilling – grunnholdning og innstilling som gjør det mulig å gi uttrykk for en mening uten å la seg påvirke av elementer som setter den profesjonelle vurderingen i fare, slik at en person kan handle med integritet og utøve objektivitet og profesjonell skepsis, og
- (b) å fremstå som uavhengig – unngåelse av situasjoner som er av en slik betydning at det er sannsynlig at en rimelig og opplyst tredjepart vil konkludere at integriteten, objektiviteten eller den profesjonelle skepsisen til et revisjonsforetak eller et medlem av revisjons- eller attestasjonsteamet ikke er tilfredsstillende.

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.

* **Underslag av eiendeler** – Innebærer tyveri av en enhets eiendeler, og begås ofte av ansatte og gjelder ofte forholdsvis små og ubetydelige beløp. Det kan imidlertid også omfatte ledelsen, som vanligvis er bedre i stand til å skjule underslag på måter som er vanskelige å avdekke.

* **Uredelig regnskapsrapportering** – Innebærer tilsiktet feilinformasjon, herunder å utelate beløp eller tilleggsopplysninger i et regnskap, for å mislede regnskapsbrukere.

Utfallet av et regnskapsestimat – Det faktiske pengebeløpet som følger av resultatet av den eller de underliggende transaksjonene, hendelsene eller forholdene som dekkes av regnskapsestimatet.

Utvalgsrisiko – Risikoen for at den konklusjonen revisor trekker på grunnlag av et utvalg, kan være forskjellig fra den konklusjonen revisor ville ha trukket dersom hele populasjonen var gjenstand for den samme revisjonshandlingen. Utvalgsrisiko kan føre til to typer feilaktige konklusjoner:

- (a) Ved en test av kontroller, at kontroller er mer effektive enn de faktisk er, eller ved detaljtester, at det ikke foreligger vesentlig feil når det i realiteten gjør det. Revisor er hovedsakelig opptatt av denne typen feilaktig konklusjon fordi den påvirker revisjonens måloppnåelse og dermed kan føre til en feilaktig konklusjon i revisjonsberetningen.
- (b) Ved en test av kontroller, at kontroller er mindre effektive enn de faktisk er, eller ved detaljtester, at det foreligger vesentlig feil når det i realiteten ikke gjør det. Denne typen feilaktig konklusjon påvirker revisjonens effektivitet fordi den som regel vil føre til merarbeid for å fastslå at den opprinnelige konklusjonen var feil.

Utvalgsenhet – De enkelte enhetene som til sammen utgjør en populasjon.

Vesentlig mangel i intern kontroll – En mangel eller kombinasjon av mangler i intern kontroll som, etter revisors profesjonelle skjønn, er tilstrekkelig viktig til at den fortjener oppmerksomhet fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

* **Videre handlinger** – Handlinger som utføres for å håndtere anslåtte risikoer for **vesentlig** feilinformasjon, herunder test av kontroller (dersom slike finnes), detaljtester og analytiske handlinger.

⁵⁴ Som definert i International Ethics Standard Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (Including International Independence Standards)* («IESBA Code»).

Vugge-grav-test – Innebærer å spore et lite antall transaksjoner gjennom systemet for finansiell rapportering.

* **Vurdere** – Analysere identifiserte risikoer for vesentlig feilinformasjon for å konkludere hvorvidt de er betydelige. «Vurdere»⁵⁵ brukes i relasjon til risiko. (se også *Evalvere*)

«Øvrig informasjon» – Finansiell eller ikke-finansiell informasjon (annet enn regnskapet og den tilhørende revisjonsberetningen) som er inkludert i en enhets årsrapport.

og av revisjonsbevisets kvalitet.

Årsrapport – Et dokument, eller en samling av dokumenter, som normalt utarbeides årlig av ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i samsvar med lov, forskrift eller praksis, med det formål å gi eiere (eller lignende interessegrupper) informasjon om enhetens drift og enhetens finansielle resultater og finansielle stilling slik de fremgår av årsregnskapet. En årsrapport inneholder eller er et vedlegg til årsregnskapet og revisjonsberetningen til årsregnskapet, og omfatter vanligvis informasjon om enhetens utvikling, dens framtidsutsikter samt risikoer og usikkerheter, en uttalelse fra enhetens styresorgan og rapporter som dekker forhold knyttet til styring og kontroll.

⁵⁵ I denne ordlisten er begrepet «assess» definert. I den norske oversettelsen av ISA for MKE brukes «vurdere» også for andre engelske ord, for eksempel også om «consider».

Eksempel på engasjementsbrev

Nedenfor følger et eksempel på et engasjementsbrev for revisjon av et regnskap med generelt formål utarbeidet i samsvar med [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering]. Brevet er ikke bindende, men er bare ment som en veiledning som kan brukes i forbindelse med de vurderingene som er omtalt i ISA for MKE. Brevet må tilpasses de enkelte krav og omstendigheter. Det er utarbeidet med sikte på revisjon av et regnskap for en enkelt regnskapsperiode og må tilpasses dersom det skal brukes i forbindelse med løpende revisjonsoppdrag (se punkt 4.4.2).

Til relevant representant for ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i ABC AS:⁵⁶

[Revisjonens mål og omfang]

Dere⁵⁷ har bedt oss om å revidere årsregnskapet til ABC AS, som består av balanseoppstilling per 31. desember 20X1, oppstilling over totalresultat, oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling for regnskapsåret som ble avsluttet per denne dato, og noter til regnskapet, herunder en beskrivelse av viktige regnskapsprinsipper. Vi vil med dette bekrefte vår aksept og vår forståelse av dette revisjonsoppdraget i form av dette brevet.

Målene for vår revisjon er å oppnå betryggende sikkerhet for hvorvidt regnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av tilsiktede eller utilsiktede feil, og å avgi en revisjonsberetning som gir uttrykk for vår konklusjon. Betryggende sikkerhet er et høyt sikkerhetsnivå, men det er ingen garanti for at en revisjon utført i samsvar med den internasjonale revisjonsstandarden for revisjon av regnskaper til MKE (ISA for MKE), alltid vil avdekke vesentlig feilinformasjon når det foreligger. Feilinformasjon kan oppstå som følge av tilsiktede eller utilsiktede 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.

[Revisors oppgaver og plikter]

Vår revisjon vil bli utført i samsvar med ISA for MKE. ISA for MKE krever at vi etterlever etiske krav. Som del av en revisjon i samsvar med ISA for MKE, utøver vi profesjonelt skjønn og opprettholder profesjonell skepsis under hele revisjonen. Vi gjør også følgende:

- Identifiserer og anslår risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten det skyldes tilsiktede eller utilsiktede feil, utformer og gjennomfører revisjonshandlinger for å håndtere disse risikoene, og innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for vår konklusjon. Risikoen for ikke å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes tilsiktede feil, er høyere enn risikoen for ikke å avdekke vesentlig feilinformasjon som skyldes utilsiktede feil, ettersom tilsiktede feil kan innebære fordekt samarbeid, forfalskning, tilsiktede utelatelser, feil i erklæringer eller overstyring av intern kontroll.
- Opparbeider oss en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen, med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene, men ikke for

⁵⁶ Adressater og henvisninger i brevet må tilpasses omstendighetene ved oppdraget, herunder den relevante jurisdiksjonen.

⁵⁷ Gjennom hele brevet er det viktig at henvisninger til «dere», «vi», «oss», «ledelsen», «de som har overordnet ansvar for styring og kontroll» og «revisor» tilpasses omstendighetene.

å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll. Vi vil imidlertid informere skriftlig om eventuelle vesentlige mangler i den interne kontrollen som er relevante for revisjonen av regnskapet og som vi har identifisert under revisjonen.

- Evaluerer hensiktsmessigheten av regnskapsprinsippene som er brukt, og rimeligheten av regnskapsestimer og tilhørende opplysninger som er utarbeidet av ledelsen.
- Konkluderer om tilbørigheten av ledelsens bruk av den regnskapsmessige fortsatt drift-forutsetningen og, på grunnlag av innhentet revisjonsbevis, 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 foreligger vesentlig usikkerhet, kreves det at vi i vår revisjonsberetning henleder oppmerksomheten på de tilhørende tilleggsopplysningene i regnskapet eller, dersom disse tilleggsopplysningene er utilstrekkelige, at vi modifierer vår konklusjon. Våre konklusjoner bygger på det revisjonsbevis som er innhentet inntil datoen for vår revisjonsberetning. Fremtidige hendelser eller forhold kan imidlertid medføre at selskapet ikke fortsetter driften.
- Evaluerer 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.

På grunn av en revisjons iboende begrensninger, sammen med den interne kontrollens iboende begrensninger, er det en uunngåelig risiko for at noe vesentlig feilinformasjon i regnskapet ikke avdekkes, selv om revisjonen er riktig planlagt og gjennomført i samsvar med ISA for MKE.

[[Ledelsens ansvar og identifisering av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]⁵⁸

Vår revisjon vil bli utført med utgangspunkt i at [ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll]⁵⁹ erkjenner og forstår at de har ansvaret for

- (a) utarbeidelsen av et regnskap som gir en [dekkende fremstilling] i samsvar med [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering],⁶⁰
- (b) 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
- (c) for å gi oss
 - (i) tilgang til all informasjon [ledelsen] er kjent med som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet, for eksempel regnskapsmateriale, dokumentasjon og andre forhold,
 - (ii) tilleggsinformasjon som vi kan be [ledelsen] om i forbindelse med revisjonen, og
 - (iii) ubegrenset tilgang til personer i enheten som vi finner det nødvendig å innhente revisjonsbevis fra.

Som ledd i vår revisjon vil vi be [ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll] om en skriftlig bekreftelse på uttalelser som vil bli avgitt i forbindelse med revisjonen.

Vi ser frem til et godt samarbeid med deres medarbeidere under revisjonen.

⁵⁸ I dette eksempelet på engasjementsbrev er det tatt utgangspunkt i at revisor ikke har tatt stilling til om lov eller forskrift beskriver dette ansvaret på en tilfredsstillende måte, og beskrivelsene i punkt 4.2.1(b) i denne standarden er derfor brukt.

⁵⁹ Bruk den terminologien som er tilpasset omstendighetene.

⁶⁰ Eller, dersom det er relevant, «utarbeidelsen av et regnskap som gir et rettviseende bilde i samsvar med [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering]».

[Annen relevant informasjon]

[Sett inn annen relevant informasjon, for eksempel avtalte honorarer, fakturering og andre særskilte vilkår.]

[Rapportering]

[Sett inn relevant henvisning til den forventede formen på og innholdet i revisjonsberetningen, inkludert, hvis relevant, rapportering om «øvrig informasjon»]

Det kan være nødvendig å endre beretningens form og innhold i lys av revisjonens funn.

Vi ber om at dere underskriver og returnerer vedlagte kopi av brevet for å bekrefte at dere samtykker i vilkårene for revisjonen av regnskapet, herunder våre respektive ansvarsområder.

XYZ AS

Undertegnede bekrefter mottakelse og samtykker i vilkårene på vegne ABC AS

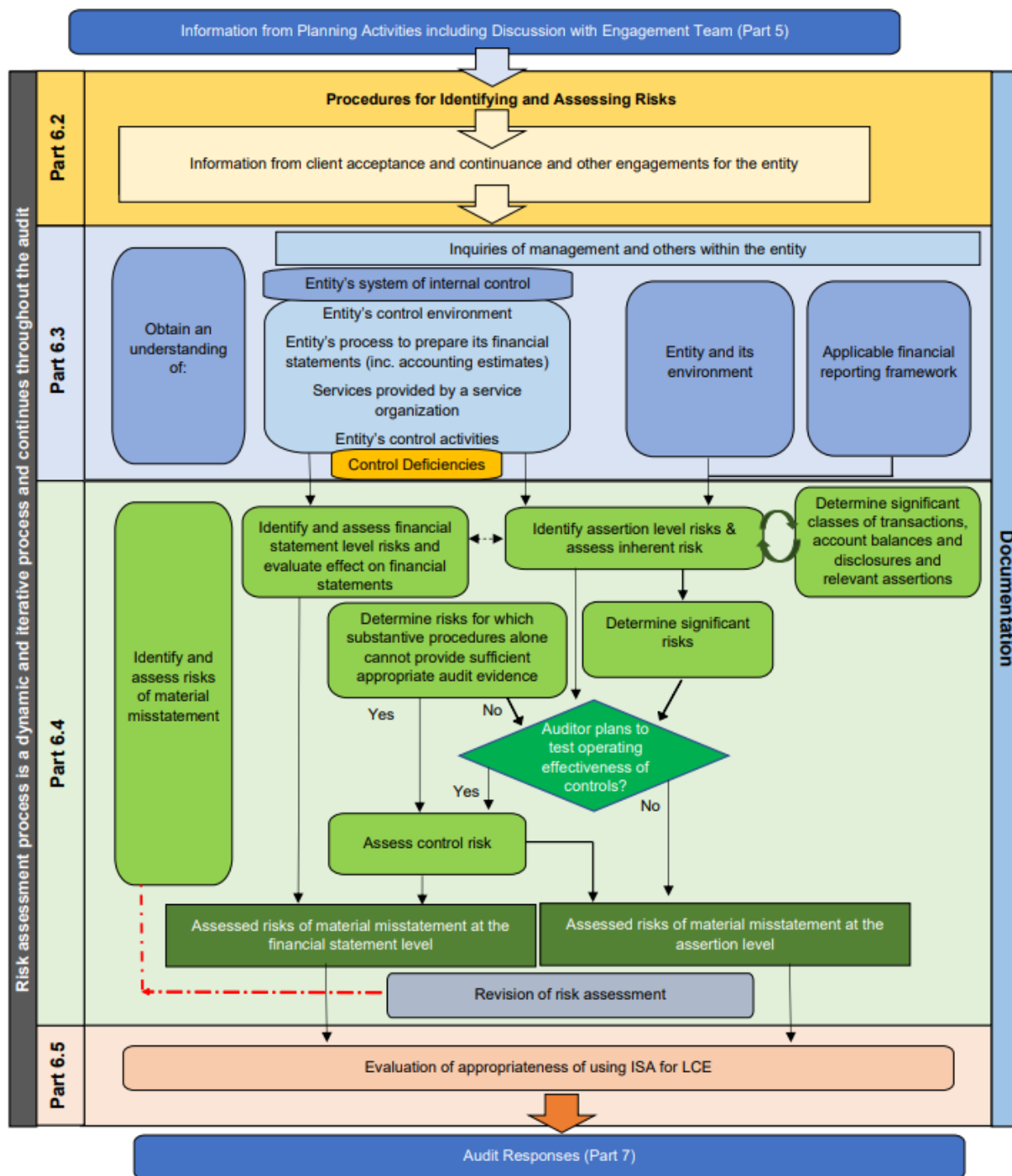
(signert)

.....

Navn og stilling

Dato

Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon (Del 6)



Mislighetsrisikofaktorer

Mislighetsrisikofaktorene som beskrives nedenfor er eksempler på faktorer som revisorer kan stå overfor under revisjon av MKE. Eksempler på de to typene misligheter – uredelig regnskapsrapportering og underslag av eiendeler – presenteres hver for seg.

Risikofaktorene er ytterligere klassifisert ut fra de tre forholdene som vanligvis er til stede når det forekommer vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter: (a) incentiver/press, (b) muligheter og (c) holdninger/rettferdiggjørrelser. Selv om risikofaktorene dekker et bredt spekter av situasjoner, er de kun eksempler, og revisor kan følgelig identifisere ytterligere eller andre risikofaktorer. Det er ikke alle eksemplene som er relevante under alle omstendigheter, og enkelte av dem kan ha mer eller mindre betydning i enheter av ulik størrelse, med ulike eierstrukturer eller ulike omstendigheter. Den rekkefølgen eksemplene på risikofaktorer presenteres i, er heller ikke ment å gjenspeile deres forholdsmessige viktighet eller hyppighet.

Mislighetsrisikofaktorer relatert til feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering

Følgende er eksempler på risikofaktorer relatert til feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering.

Incentiver/press

Økonomisk stabilitet eller lønnsomhet er truet av økonomiske, bransjemessige eller enhetens driftsvilkår, som for eksempel (eller kjennetegnet ved) følgende:

- betydelig nedgang i etterspørselen og økning i antall konkurser og avviklinger i bransjen eller generelt
- sterk konkurranse eller mettet marked ledsaget av synkende marginer
- driftstap som gjør faren for konkurs eller opphør overhengende
- vedvarende negativ kontantstrøm fra driften eller manglende evne til å generere kontantstrøm fra driften

Ledelsen er under press for å oppfylle krav eller forventninger fra tredjeparter på grunn av følgende:

- press for å fornye, eller oppnå ytterligere, finansiering, eller for å oppfylle krav om tilbakebetaling av gjeld eller andre lånevilkår, og således for å overrapportere resultat eller stilling for å vise lønnsomhet og langsiktig levedyktighet
- press for å underrapportere inntekter for å redusere skatteforpliktelser

Muligheter

Muligheter til å foreta uredelig regnskapsrapportering som blant annet kan oppstå i forbindelse med følgende:

- transaksjoner med nærstående parter som faller utenfor enhetens vanlige virksomhet, eller med tilknyttede enheter som ikke revideres eller som revideres av et annet foretak
- ledelsen domineres av en enkelt person eller en liten gruppe (i enheter der eier ikke er leder) uten kompenserende kontroller
- internkontrollsystemet er mangelfullt som et resultat av følgende:

- begrenset arbeidsdeling eller begrensede antimislighetskontroller (f.eks. varslingstelefoner for misligheter)
- ledelsens utilstrekkelige deltakelse i driften eller andre aktiviteter som kan hjelpe ledelsen med å forhindre eller avdekke feil i regnskapsinformasjon, eller med å identifisere kontroller som ikke fungerer som tiltenkt
- ineffektive regnskaps- og informasjonssystemer, herunder situasjoner som innebærer vesentlige mangler i den interne kontrollen

Holdninger/rettferdiggjørelser

- Dårlig kommunikasjon, gjennomføring, understøttelse eller håndheving av enhetens verdier eller etiske standarder fra ledelsens side, eller kommunikasjon av utilbørlige verdier eller etiske standarder.
- Eier-leder skiller ikke mellom personlige og forretningsmessige transaksjoner.
- Uenigheter mellom aksjeeiere i en enhet med få aksjonærer (eng: closely held entity).
- Ledelsens eller eierens gjentatte forsøk på å rettferdiggjøre kreativ eller utilbørlig regnskapsrapportering på bakgrunn av vesentlighet eller for å hjelpe selskapet med å overleve.
- Forholdet mellom ledelsen og den nåværende eller forrige revisoren er anstrengt, noe som vises ved uenigheter, urimelige krav til revisor, begrensninger i tilgangen til mennesker eller informasjon, eller dominerende atferd fra ledelsens side.

Risikofaktorer som følge av feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler

Noen av risikofaktorene som er knyttet til feilinformasjon som skyldes uredlig regnskapsrapportering, kan også være til stede når det forekommer feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler, som er en type misligheter som ofte forekommer i MKE. Mangler i den interne kontrollen kan for eksempel være til stede når det forekommer feilinformasjon som skyldes enten uredlig regnskapsrapportering eller underslag av eiendeler. Følgende er eksempler på risikofaktorer som er knyttet til feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler.

Incentiver/press

- Personlige økonomiske forpliktelser kan medføre press på ledelsen eller ansatte med tilgang til kontanter eller andre eiendeler som er eksponert for tyveri, til å underslå disse eiendelene.
- Et dårlig forhold mellom enheten og ansatte med tilgang til kontanter eller andre eiendeler som er eksponert for tyveri, kan motivere disse ansatte til å underslå disse eiendelene. For eksempel:
 - kjente eller forventede permitteringer av ansatte
 - nylige eller forventede endringer i ansattes lønns- eller pensjonsordninger
 - karriereutvikling, vederlag eller andre belønninger stemmer ikke overens med forventninger

Muligheter

Visse karakteristiske trekk eller omstendigheter kan øke eksponeringen for underslag av eiendeler:

- store kontantbeholdninger eller behandling av store kontantbeløp
- lagergjenstander som er små i størrelse og har høy verdi eller er etterspurt

- anleggsmidler som er små i størrelse, omsettelige eller mangler tydelig identifisering av eierskap

Utilstrekkelig intern kontroll over eiendeler kan øke risikoen for underslag av disse eiendelene. Underslag av eiendeler kan for eksempel forekomme på grunn av følgende:

- manglende arbeidsdeling eller uavhengige kontroller
- utilstrekkelig system for autorisasjon og godkjenning av transaksjoner (for eksempel ved innkjøp)
- utilstrekkelig registrering eller fysisk sikring av kontanter, varebeholdninger eller anleggsmidler
- manglende obligatorisk ferie for ansatte som utfører sentrale kontrolloppgaver
- ledelsens manglende forståelse av informasjonsteknologi

Holdninger/rettferdiggjørelser

- Ignorering av behovet for overvåking eller reduksjon av risikoer knyttet til underslag av eiendeler.
- Ignorering av intern kontroll ved å overstyre eksisterende kontroller eller ved ikke på en hensiktsmessig måte å iverksette utbedrende tiltak for å håndtere kjente underslag, herunder småtyverier.
- Atferd som tyder på misnøye med enheten eller dens behandling av den ansatte.

Påstander

Ved identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon kan revisor for MKE bruke kategoriene av påstander som er beskrevet nedenfor, eller uttrykke dem på en annen måte forutsatt at alle aspektene som er beskrevet nedenfor, er dekket. Revisor kan velge å kombinere påstandene om transaksjonsklasser og hendelser og tilhørende tilleggsopplysninger med påstandene om kontosaldoer og tilhørende tilleggsopplysninger.

En revisor for en MKE kan bruke følgende påstander ved vurdering av de ulike typene mulig feilinformasjon som kan forekomme. Påstandene kan falle inn under følgende kategorier:

Påstander om transaksjonsklasser og hendelser og tilhørende tilleggsopplysninger i perioden som revideres:

- Gyldighet – transaksjoner og hendelser som er registrert eller opplyst om har forekommet, og slike transaksjoner og hendelser vedrører enheten.
- Fullstendighet – alle transaksjoner og hendelser som skulle ha vært registrert, er registrert, og alle tilhørende tilleggsopplysninger som skulle ha vært med i regnskapet, er tatt med.
- Nøyaktighet – beløp og andre data knyttet til registrerte transaksjoner og hendelser er riktig registrert i forhold til grunnlaget, og tilhørende tilleggsopplysninger er tilstrekkelig målt og beskrevet.
- Periodisering – transaksjoner og hendelser er registrert i riktig regnskapsperiode.
- Klassifisering – transaksjoner og hendelser er registrert på riktige kontoer.
- Presentasjon – transaksjoner og hendelser er tilstrekkelig aggregert eller disaggregert og klart beskrevet, og tilhørende tilleggsopplysninger er relevante og forståelige i kontekst av kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

Påstander om kontosaldoer og tilhørende tilleggsopplysninger ved regnskapsperiodens slutt:

- Eksistens – eiendeler, gjeld og egenkapital eksisterer.
- Rettigheter og forpliktelser – enheten innehar eller kontrollerer rettighetene til eiendeler, og gjeld er enhetens forpliktelser.
- Fullstendighet – alle eiendeler og all gjeld og egenkapital som skulle ha vært registrert, er registrert, og alle tilhørende tilleggsopplysninger som skulle ha vært med i regnskapet, er tatt med.
- Nøyaktighet, verdsettelse og allokering – eiendeler, gjeld og egenkapital er inkludert i regnskapet med riktige beløp, og eventuelle resulterende justeringer av verdsettelse eller allokering er riktig registrert, og tilhørende tilleggsopplysninger er tilstrekkelig målt og beskrevet.
- Klassifisering – eiendeler, forpliktelser og egenkapitalinteresser er registrert på riktige kontoer.
- Presentasjon – eiendeler, forpliktelser og egenkapitalinteresser er tilstrekkelig aggregert eller disaggregert og klart beskrevet, og tilhørende tilleggsopplysninger er relevante og forståelige i kontekst av kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

Påstandene beskrevet ovenfor, anvendt på en hensiktsmessig måte, kan også benyttes av revisor ved vurdering av de ulike typene mulig feilinformasjon som kan forekomme i tilleggsopplysninger som ikke er direkte knyttet til registrerte transaksjonsklasser, hendelser eller kontosaldoer.

Eksempler på faktorer som påvirker utvalgsstørrelsen ved test av kontroller og detaljtester

Nedenfor følger faktorer som revisor kan ta i betraktning ved fastsettelse av utvalgsstørrelsen for test av kontroller. Disse faktorene, som må vurderes samlet, tar utgangspunkt i at revisor ikke endrer typen eller tidspunktet for test av kontroller, eller på annet vis endrer angrepsvinkelen for substanshandlinger for å håndtere anslåtte risikoer.

Faktor som påvirker utvalgsstørrelsen ved test av kontroller	Virkning på utvalgsstørrelse
En økning av i hvilken grad revisors risikovurdering tar hensyn til planer for å teste om kontroller fungerer effektivt	Økning
En økning i den tolererbare avvikshyppigheten	Reduksjon
En økning i den forventede avvikshyppigheten i populasjonen som skal testes	Økning
En økning i revisors ønskede grad av sikkerhet for at den tolererbare avvikshyppigheten ikke overstiges av den faktiske avvikshyppigheten i populasjonen	Økning
En økning i antall utvalgsenheter i populasjonen	Ubetydelig virkning

Nedenfor følger faktorer som revisor kan ta i betraktning ved fastsettelse av utvalgsstørrelsen for detaljtester. Disse faktorene, som må vurderes samlet, tar utgangspunkt i at revisor ikke endrer angrepsvinkelen for test av kontroller eller på annet vis endrer typen eller tidspunktet for substanshandlinger for å håndtere de anslåtte risikoene.

Faktor som påvirker utvalgsstørrelsen ved detaljtester	Virkning på utvalgsstørrelse
En økning i revisors vurdering av risikoen for vesentlig feil	Økning
En økning i bruken av andre substanshandlinger rettet mot samme påstand	Reduksjon
En økning i revisors ønskede grad av sikkerhet for at tolererbar feil ikke overstiges av faktisk feil i populasjonen	Økning
En økning i tolererbar feil	Reduksjon
En økning i omfanget av feil som revisor forventer å finne i populasjonen	Økning
Stratifisering av populasjonen når det er hensiktsmessig	Reduksjon

Antall utvalgsenheter i populasjonen	Ubetydelig virkning
--------------------------------------	------------------------

Eksempel på uttalelsesbrev

Følgende eksempel på uttalelsesbrev omfatter skriftlige uttalelser som er pålagt i Del 8.6 i ISA for MKE. Det er i dette eksempelet forutsatt at kravet om å innhente en skriftlig uttalelse knyttet til fortsatt drift ikke er relevant, og at det ikke foreligger unntak i de skriftlige uttalelsene revisor har bedt om. Dersom det foreligger unntak, må uttalelsene modifiseres for å gjenspeile unntakene.

(Enhetens brevhode)

(Til revisor)

(Dato)

Dette brevet sendes i forbindelse med deres revisjon av regnskapet for ABC AS for året som ble avsluttet den 31. desember 20XX, med det formål å kunne konkludere om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling (eller *gir et rettviseende bilde*) i samsvar med [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering].

Vi bekrefter at:

Regnskap

- Vi har oppfylt vårt ansvar vedrørende utarbeidelsen av regnskapet som fastsatt i vilkårene for revisjonsoppdraget datert [angi dato], og regnskapet gir en dekkende fremstilling (eller gir et rettviseende bilde) i samsvar med [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering].
- Metodene, dataene og de viktige forutsetningene som er brukt av oss ved utarbeidelsen av regnskapsestimer og tilhørende tilleggsopplysninger, er hensiktsmessige for å oppfylle innregnings-, målings- og opplysningskriteriene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.
- Det er tilstrekkelig redegjort for og opplyst om relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse i samsvar med kravene i [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering].
- Alle hendelser som har funnet sted etter balansedagen og som ifølge [gjeldende rammeverk for finansiell rapportering] krever korrigering eller omtale, er blitt korrigert eller omtalt.
- Virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet er uvesentlig, både enkeltvis og samlet for regnskapet sett som helhet. En liste over ikke-korrigert feilinformasjon følger som vedlegg.
- Alle faktiske eller mulige rettsvister og krav som kan ha slik betydning at de må tas hensyn til ved utarbeidelsen av regnskapet, er redegjort for og opplyst om i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering,
- [Eventuelle andre forhold som revisor anser som hensiktsmessige.]

Opplysninger som er gitt

- Vi har gitt revisor
 - tilgang til all informasjon vi er kjent med som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet, for eksempel regnskapsmateriale, dokumentasjon og andre forhold,
 - tilleggsinformasjon som revisor har bedt oss om i forbindelse med revisjonen, og

- ubegrenset tilgang til personer i enheten som revisor har funnet det nødvendig å innhente revisjonsbevis fra.
- Alle transaksjoner er registrert i regnskapsposter og reflektert i regnskapet.
- Vi har gitt revisor opplysninger om resultatene av vår vurdering av risikoen for at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter.
- Vi har gitt revisor alle opplysninger om eventuelle misligheter eller mistanker om misligheter som vi er kjent med og som kan ha påvirket enheten, og som involverer
 - ledelsen,
 - ansatte som har en betydningsfull rolle i intern kontroll, eller
 - andre hvor misligheten kunne hatt en vesentlig virkning på regnskapet.
- Vi har gitt revisor alle opplysninger om eventuelle påstander om misligheter eller mistanke om misligheter som kan ha påvirket enhetens regnskap og som er kommunisert av ansatte, tidligere ansatte, analytikere, tilsynsmyndigheter eller andre.
- Vi har gitt revisor opplysninger om alle kjente tilfeller av brudd eller mistanker om brudd på lover og forskrifter som kan ha slik betydning at de må tas hensyn til ved utarbeidelsen av regnskapet.
- Vi har gitt revisor opplysninger om alle kjente faktiske eller mulige rettstvister og krav som kan ha slik betydning at de må tas hensyn til ved utarbeidelsen av regnskapet.
- Vi har gitt revisor opplysninger om identiteten til enhetens nærstående parter og alle relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse som vi er kjent med.
- [Eventuelle andre forhold som revisor anser som nødvendige.]

Ledelsen

Ledelsen

Strukturene og prosessene som støtter virksomheten til IAASB, er tilrettelagt av International Federation of Accountants® eller IFAC®.

IAASB og IFAC påtar seg ikke noe ansvar for tap som skyldes utføring av handlinger eller unnlatelse av å utføre handlinger på grunnlag av innholdet i denne publikasjonen, uaktet om dette tapet er en følge av uaktsomhet eller er oppstått på annen måte.

Internasjonale revisjonsstandarder, internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag, internasjonale standarder for forenklet revisorkontroll, internasjonale standarder for beslektede tjenester, internasjonale standarder for kvalitetskontroll, internasjonale revisjonspraksisnotater, høringsutkast, diskusjonsnotater og andre publikasjoner fra IAASB utgis av og tilhører opphavsrettslig IFAC.

Opphavsrett © desember 2019 for IFAC. Med enerett. Denne publikasjonen kan lastes ned for personlig eller ikke-kommersiell bruk (dvs. profesjonell referanse eller forskning) fra www.iaasb.org. Det kreves skriftlig samtykke for å kunne oversette, gjengi, lagre, overføre eller på annen måte bruke denne publikasjonen.

International Auditing and Assurance Standards Board, International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, IAASB, ISA, ISAE, ISRE, ISRS, ISQC, IAPN og IAASBs logo er varemerker som tilhører IFAC, eller registrerte varemerker og tjenestevaremerker som tilhører IFAC i USA og andre land.

For informasjon om opphavsrett, varemerker og tillatelser, gå til [permissions](http://permissions@ifac.org) eller kontakt permissions@ifac.org.