

Internasjonal revisjonsstandard

ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget



International Federation
of Accountants

revisorforeningen • no

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

This International Standard on Auditing (ISA) 210, «Agreeing the Terms of Audit Engagements» was prepared by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The objective of the IAASB is to serve the public interest by setting high quality auditing and assurance standards and by facilitating the convergence of international and national standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession.

The original English version of this publication may be downloaded free of charge from the IFAC website: <http://www.ifac.org>. The approved text is published in the English language.

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

Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: «Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.» Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-934779-97-2

Internasjonal revisjonsstandard 210 *Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget* er opprinnelig utgitt på engelsk av the International Auditing and Assurance Standards Board i the International Federation of Accountants (IFAC) i April 2009, og oversatt til norsk og utgitt av Den norske Revisorforening i April 2010, med tillatelse fra IFAC. IFAC har vurdert oversettelsesprosedyren, og oversettelsen er gjort i samsvar med *Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC*. Den godkjente teksten til de internasjonale standardene for revisjon og kvalitetskontroll er den som er utgitt på engelsk av IFAC.

Engelsk utgave av internasjonal revisjonsstandard 210 *Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget*
© 2009 the International Federation of Accountants (IFAC).

Norsk utgave av internasjonal revisjonsstandard 210 *Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget*
© 2010 the International Federation of Accountants (IFAC).

Originalens tittel: International Standard on Auditing (ISA) 210, «Agreeing the Terms of Audit Engagements».

INTERNASJONAL REVISJONSSTANDARD 210

INNGÅELSE AV AVTALE OM VILKÅRENE FOR REVISJONSOPPDRAGET

(Gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2010 eller senere.)

INNHold

	Punkt
Innledning	
Denne ISA-ens virkeområde	1
Ikrafttredelsesdato	2
Mål	3
Definisjoner	4–5
Krav	
Forhåndsbetingelser for en revisjon	6–8
Avtale om vilkår for revisjonsoppdrag	9–12
Løpende revisjonsoppdrag	13
Aksept av endringer i vilkårene for revisjonsoppdraget	14–17
Ytterligere vurderinger ved aksept av oppdrag	18–21
Veiledning og utfyllende forklaringer	
Revisjonsstandardens virkeområde	A1
Forhåndsbetingelser for en revisjon	A2–A21
Avtale om vilkår for revisjonsoppdrag	A22–A29
Løpende revisjonsoppdrag	A30
Aksept av endringer i vilkårene for revisjonsoppdraget	A31–A35
Ytterligere vurderinger ved aksept av oppdrag	A36–A39
 Vedlegg 1: Eksempel på et engasjementsbrev for revisjonsoppdrag	
Vedlegg 2: Fastsettelse av hvorvidt rammeverk med generelt formål er akseptable	

Internasjonal revisjonsstandard (ISA) 210 «Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget» må leses i sammenheng med ISA 200 «Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene».

Innledning

Denne ISA-ens virkeområde

1. Denne internasjonale revisjonsstandarden (ISA-en) omhandler revisors oppgaver med og plikter til å 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 revisjonen, hvis ansvar ligger hos ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er til stede. ISA 220¹ omhandler de aspektene ved aksept av revisjonsoppdrag som hører inn under revisors ansvarsområde. (Jf. punkt A1)

Ikrafttredelsesdato

2. Denne ISA-en gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2010 eller senere.

Mål

3. Revisors mål er å akseptere eller fortsette et revisjonsoppdrag utelukkende når grunnlaget for oppdragets utførelse er avtalt gjennom:
 - (a) Fastsettelse av hvorvidt forhåndsbetingelsene for en revisjon er til stede; og
 - (b) Bekreftelse av at det finnes en felles forståelse mellom revisor og ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, av vilkårene for revisjonsoppdraget.

Definisjoner

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

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 forutsetningen² som ligger til grunn for gjennomføringen av en revisjon.

5. I denne ISA-en skal henvisninger til «ledelsen» forstås som «ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll».

Krav

Forhåndsbetingelser for en revisjon

6. For å fastsette hvorvidt forhåndsbetingelsene for en revisjon er til stede, skal revisor:
 - (a) Fastsette hvorvidt rammeverket for finansiell rapportering som skal anvendes ved utarbeidelsen av regnskapet, er akseptabelt; og (Jf. punkt A2–A10)
 - (b) Oppnå en avtale med ledelsen om at den erkjenner og forstår sitt ansvar: (Jf. punkt A11–A14, A21)
 - (i) For å utarbeide regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell

¹ ISA 220 «Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper».

² ISA 200 «Uavhengig revisors overordnede mål og gjennomføring av revisjon i samsvar med revisjonsstandarder» punkt 13.

rapportering, herunder, der det er relevant, for at det gir et rettviseende bilde; (Jf. punkt A15)

- (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 (Jf. punkt A16–A19)
- (iii) For å gi revisor:
 - a. Tilgang til all informasjon ledelsen er kjent med 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.

Begrensning av omfang før aksept av revisjonsoppdraget

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

Andre faktorer som påvirker aksept av revisjonsoppdrag

8. Dersom forhåndsbetingelsene for en revisjon ikke er til stede, skal revisor diskutere forholdet med ledelsen. Med mindre det er pålagt i lov eller forskrift skal revisor avstå fra å akseptere det foreslåtte revisjonsoppdraget:
- (a) Dersom revisor har vurdert at rammeverket for finansiell rapportering som skal anvendes ved utarbeidelsen av regnskapet ikke er akseptabelt, med unntak av som angitt i punkt 19; eller
 - (b) Dersom avtalen som det henvises til i punkt 6(b), ikke er oppnådd.

Avtale om vilkår for revisjonsoppdrag

9. Revisor skal bli enig om vilkårene for revisjonsoppdraget med ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, der det er relevant. (Jf. punkt A22)
10. Under hensyn til punkt 11 skal de avtalte vilkårene for revisjonsoppdraget nedfelles i et engasjementsbrev eller annen egnet form for skriftlig avtale, og skal omfatte: (Jf. punkt A23–A27)
- (a) Målet med og omfanget av revisjonen av regnskapet;
 - (b) Revisors oppgaver og plikter;
 - (c) 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 (Jf. punkt A23a)
 - (f) en erklæring om at det kan foreligge omstendigheter hvor en uttalelse kan avvike fra forventet form og innhold.

11. Dersom lov eller forskrift inneholder tilstrekkelig detaljerte krav til vilkårene for revisjonsoppdraget som det henvises til i punkt 10, 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 som angitt i punkt 6(b). (Jf. punkt A23, A28–A29)
12. Dersom lov eller forskrift fastsetter ansvaret til ledelsen på en måte som svarer til ansvaret beskrevet i punkt 6(b), kan revisor fastslå at loven eller forskriften omfatter ansvar som etter revisors skjønn har tilsvarende virkning som det som beskrives i nevnte punkt. For slikt ansvar som har tilsvarende virkning, kan revisor bruke ordlyden i loven eller forskriften til å beskrive det i den skriftlige avtalen. For ansvar som ikke er fastsatt i lov eller forskrift på en slik måte at det har tilsvarende virkning, skal den skriftlige avtalen bruke beskrivelsen i punkt 6(b). (Jf. punkt A28)

Løpende revisjonsoppdrag

13. 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. (Jf. punkt A30)

Aksept av endringer i vilkårene for revisjonsoppdraget

14. Revisor skal ikke akseptere å endre vilkårene for revisjonsoppdraget dersom det ikke foreligger rimelig begrunnelse for å gjøre det. (Jf. punkt A31–A33)
15. Dersom revisor før fullføringen av revisjonsoppdraget, blir anmodet om å endre revisjonsoppdraget til et oppdrag som gir lavere sikkerhet, skal revisor fastsette hvorvidt det foreligger rimelig begrunnelse for å gjøre det. (Jf. punkt A34–A35)
16. 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.
17. 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.

Ytterligere vurderinger ved aksept av oppdrag

Standarder for finansiell rapportering supplert av lov eller forskrift

18. Dersom standarder for finansiell rapportering fastsatt av en godkjent eller anerkjent standardsettende organisasjon er supplert av lov eller forskrift, skal revisor fastsette hvorvidt det foreligger konflikt mellom standardene for finansiell rapportering og de øvrige kravene. Dersom slik konflikt foreligger, skal revisor diskutere typen øvrige krav med ledelsen og bli enig om hvorvidt:
 - (a) De øvrige kravene kan oppfylles gjennom tilleggsopplysninger i regnskapet; eller
 - (b) Beskrivelsen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering i regnskapet kan endres tilsvarende.

Dersom ingen av de ovennevnte tiltakene lar seg gjennomføre, skal revisor fastslå hvorvidt det vil bli nødvendig å modifisere revisors konklusjon i samsvar med ISA 705.³ (Jf. punkt A36)

³ ISA 705 «Modifikasjoner i konklusjonen i uavhengig revisors beretning».

Rammeverk for finansiell rapportering fastsatt i lov eller forskrift – andre forhold som påvirker aksept

19. Dersom revisor har fastslått at rammeverket 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, skal revisor akseptere revisjonsoppdraget utelukkende dersom de følgende forholdene er til stede: (Jf. punkt A37)
- (a) Ledelsen samtykker i å tilføye tilleggsopplysninger i regnskapet som er nødvendige for å unngå at regnskapet skal være villedende; og
 - (b) Det fremgår av vilkårene for revisjonsoppdraget at:
 - i. Revisjonsberetningen til regnskapet vil inneholde et presiseringsavsnitt som gjør brukerne oppmerksomme på tilleggsopplysningene, i samsvar med ISA 706;⁴ og
 - ii. Med mindre revisor er pålagt i lov eller forskrift å gi uttrykk for en mening om regnskapet ved hjelp av formuleringene «i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling» eller «gir et rettviseende bilde» i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, vil ikke revisors mening om regnskapet inneholde slike formuleringer.
20. Dersom forholdene beskrevet i punkt 19 ikke er til stede og revisor er pålagt i lov eller forskrift å utføre revisjonsoppdraget, skal revisor:
- (a) Evaluere virkningen av regnskapets misvisende fremstilling på revisjonsberetningen; og
 - (b) Ta med en hensiktsmessig henvisning til dette forholdet i vilkårene for revisjonsoppdraget.

Revisjonsberetning fastsatt i lov eller forskrift

21. 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 ISA-ene. Under slike omstendigheter skal revisor vurdere:
- (a) Hvorvidt brukerne kan misforstå sikkerheten som er oppnådd ved revisjonen av regnskapet og, i så fall,
 - (b) Hvorvidt en ytterligere forklaring i revisjonsberetningen kan redusere mulige misforståelser.⁵

Dersom revisor konkluderer med at en ytterligere forklaring i revisjonsberetningen ikke kan redusere mulige misforståelser, skal revisor avstå fra å 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-ene. Revisor skal følgelig ikke vise til at revisjonen er utført i samsvar med ISA-ene i revisjonsberetningen.⁶ (Jf. punkt A38–A39)

⁴ ISA 706 «Presiseringsavsnitt og avsnitt om andre forhold i uavhengig revisors beretning».

⁵ ISA 706.

⁶ Se også ISA 700 «Konklusjon og rapportering om regnskaper» punkt 43.

Veiledning og utfyllende forklaringer

Revisjonsstandardens virkeområde (Jf. punkt 1)

- A1. Attestasjonsoppdrag, som omfatter revisjonsoppdrag, kan bare aksepteres når praktiserende revisor vurderer at relevante etiske krav som uavhengighet og faglig kompetanse vil bli oppfylt, og når oppdraget har visse karakteristiske egenskaper.⁷ Revisors oppgaver og plikter knyttet til etiske krav i forbindelse med aksept av et revisjonsoppdrag og som hører inn under revisors ansvarsområde, er beskrevet i ISA 220.⁸ Denne ISA-en omhandler de forholdene (eller forhåndsbetingelsene) som hører inn under enhetens ansvarsområde og som revisor og enhetens ledelse må bli enige om.

Forhåndsbetingelser for en revisjon

Rammeverket for finansiell rapportering (Jf. punkt 6(a))

- A2. En betingelse for å akseptere et attestasjonsoppdrag er at kriteriene som det vises til i definisjonen av et attestasjonsoppdrag er egnet og tilgjengelige for de tiltenkte brukerne.⁹ Kriterier er målestokker som brukes til å evaluere eller måle saksforholdet, herunder, der det er relevant, målestokker for presentasjon og tilleggsopplysninger. Egnede kriterier muliggjør en rimelig konsistent evaluering eller måling av et saksforhold i forbindelse med utøvelsen av profesjonelt skjønn. For ISA-enes formål inneholder det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering de kriteriene som revisor bruker ved revisjon av regnskapet, herunder, der det er relevant, at det gir et rettviseende bilde.
- A3. Uten et akseptabelt rammeverk for finansiell rapportering har ikke ledelsen et hensiktsmessig grunnlag for utarbeidelse av regnskapet, og revisor har ikke egnede kriterier for revisjon av regnskapet. I mange tilfeller kan revisor forutsette at det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering er akseptabelt, som beskrevet i punkt A8–A9.

Fastsettelse av hvorvidt rammeverket for finansiell rapportering er akseptabelt

- A4. Faktorer som er relevante når revisor fastsetter hvorvidt rammeverket for finansiell rapportering som skal brukes ved utarbeidelsen av regnskapet er akseptabelt, omfatter:
- Typen enhet (for eksempel hvorvidt det er en forretningsvirksomhet, en offentlig enhet eller en organisasjon med ikke-økonomisk formål);
 - Formålet med regnskapet (for eksempel hvorvidt det er utarbeidet for å oppfylle behov for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets eller som bare gjelder spesifikke brukere);
 - Typen regnskap (for eksempel hvorvidt regnskapet er et fullstendig regnskap eller en enkelt regnskapsoppstilling); og
 - Hvorvidt det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering er fastsatt i lov eller forskrift.
- A5. Mange brukere av regnskaper er ikke i en stilling hvor de kan kreve et regnskap som er skreddersydd for deres spesifikke informasjonsbehov. Mens det ikke er mulig å oppfylle alle informasjonsbehovene til spesifikke brukere, finnes det behov for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets. Et regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk for finansiell rapportering utformet for å oppfylle behov for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets, blir kalt regnskap med generelt formål.

⁷ «Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag» punkt 17.

⁸ ISA 220 punkt 9–11.

⁹ «Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag» punkt 17(b)(ii).

- A6. I noen tilfeller blir regnskapet utarbeidet i samsvar med et rammeverk for finansiell rapportering utformet for å oppfylle spesifikke brukeres behov for finansiell informasjon. Et slikt regnskap blir kalt regnskap med spesielt formål. De tiltenkte brukernes behov for finansiell informasjon vil avgjøre hvilket rammeverk for finansiell rapportering som skal gjøres gjeldende under de aktuelle omstendighetene. ISA 800 diskuterer hvorvidt rammeverk for finansiell rapportering utformet for å oppfylle spesifikke brukeres behov for finansiell informasjon, er akseptable.¹⁰
- A7. Mangler i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering som kan tyde på at rammeverket ikke er akseptabelt, kan bli avdekket etter at revisjonsoppdraget er akseptert. Når bruk av dette rammeverket er fastsatt i lov eller forskrift, gjelder kravene i punkt 19–20. Når bruk av dette rammeverket ikke er fastsatt i lov eller forskrift, kan ledelsen velge å bruke et annet rammeverk som er akseptabelt. Når ledelsen gjør det, som påkrevd i punkt 16, avtales nye vilkår for revisjonsoppdraget for å gjenspeile endringen av rammeverket ettersom de tidligere avtalte vilkårene ikke lenger vil være korrekte.

Rammeverk med generelt formål

- A8. Det finnes for tiden ikke noe objektivt og offisielt grunnlag som er generelt anerkjent på globalt plan for å avgjøre hvorvidt rammeverk med generelt formål er akseptable eller ikke. I mangel av et slikt grunnlag anses standarder for finansiell rapportering etablert av godkjente eller anerkjente organisasjoner som utgir standarder som skal brukes av visse typer enheter, å være akseptable for regnskap med generelt formål som er utarbeidet av slike enheter, forutsatt at organisasjonene følger en etablert og transparent prosess som baserer seg på drøfting og vurdering av synspunktene til et bredt utvalg av interessegrupper. Eksempler på slike standarder for finansiell rapportering omfatter:
- Internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS-er) utgitt av International Accounting Standards Board;
 - Internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor (IPSAS-er) utgitt av International Public Sector Accounting Standards Board; og
 - Regnskapsprinsipper utgitt av en godkjent eller anerkjent standardsettende organisasjon i en bestemt jurisdiksjon, forutsatt at organisasjonen følger en etablert og transparent prosess som baserer seg på drøfting og vurdering av synspunktene til et bredt utvalg av interessegrupper.

Disse standardene for finansiell rapportering blir ofte identifisert som det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering i lov eller forskrift som styrer utarbeidelsen av regnskap med generelt formål.

Rammeverk for finansiell rapportering fastsatt i lov eller forskrift

- A9. I samsvar med punkt 6(a) er revisor pålagt å fastslå hvorvidt rammeverket for finansiell rapportering som skal brukes ved utarbeidelse av regnskapet, er akseptabelt. I noen jurisdiksjoner kan lov eller forskrift fastsette rammeverket for finansiell rapportering som skal brukes ved utarbeidelsen av regnskaper med generelt formål for visse typer enheter. I mangel av indikasjoner på det motsatte, anses et slikt rammeverk for finansiell rapportering å være akseptabelt for regnskaper med generelt formål som er utarbeidet av slike enheter. Dersom rammeverket ikke anses å være akseptabelt, gjelder punkt 19–20.

Jurisdiksjoner som ikke har standardsettende organisasjoner eller fastsatte rammeverk for finansiell rapportering

- A10. Når en enhet er registrert eller driver virksomhet i en jurisdiksjon som ikke har en godkjent eller anerkjent standardsettende organisasjon, eller når bruk av rammeverket for finansiell rapportering ikke er fastsatt i lov eller forskrift, identifiserer ledelsen et rammeverk for finansiell rapportering som

¹⁰ ISA 800 «Særlige hensyn ved revisjon av regnskaper utarbeidet i samsvar med rammeverk med spesielle formål» punkt 8.

skal brukes ved utarbeidelsen av regnskapet. Vedlegg 2 gir veiledning om fastsettelse av hvorvidt rammeverk for finansiell rapportering er akseptable under slike omstendigheter.

Avtale om ledelsens ansvar (Jf. punkt 6(b))

- A11. En revisjon i samsvar med ISA-er utføres under forutsetning av at ledelsen har erkjent og forstår sitt ansvar, som beskrevet i punkt 6(b).¹¹ I visse jurisdiksjoner kan dette ansvaret være spesifisert i lov eller forskrift. I andre kan det være liten eller ingen juridisk eller regulatorisk definisjon av dette ansvaret. ISA-er overstyrer ikke lov eller forskrift i slike situasjoner. Begrepet uavhengig revisor krever imidlertid at revisor ikke påtar seg ansvaret for utarbeidelsen av regnskapet eller for enhetens tilhørende interne kontroll, og at revisor har en rimelig forventning om å innhente de opplysningene som er nødvendige for revisjonen (herunder informasjon innhentet fra andre kilder enn bokføringsspesifikasjoner og kontospesifikasjoner) i den grad ledelsen er i stand til å gi eller fremskaffe dem. Forutsetningen er følgelig av avgjørende betydning for gjennomføringen av en uavhengig revisjon. For å unngå misforståelser bekrefter ledelsen at den erkjenner og forstår sitt ansvar som en del av avtalen om og dokumentasjonen av vilkårene for revisjonsoppdraget i punkt 9–12.
- A12. Måten ansvaret for finansiell rapportering er fordelt mellom ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll vil variere avhengig av enhetens ressurser og struktur samt eventuell relevant lov eller forskrift, og de respektive oppgavene til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i enheten. I de fleste tilfeller er ledelsen ansvarlig for gjennomføring, mens dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll fører tilsyn med ledelsen. I noen tilfeller vil dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll ha, eller vil påta seg, ansvaret for å godkjenne regnskapet eller for å overvåke enhetens interne kontroll knyttet til finansiell rapportering. I større eller noterte enheter kan en undergruppe av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for eksempel et revisjonsutvalg, være tildelt visse tilsynsoppgaver.
- A13. ISA 580 krever at revisor ber ledelsen avgi skriftlige uttalelser om at den har oppfylt visse deler av sitt ansvar.¹² Det kan derfor være hensiktsmessig å gjøre ledelsen oppmerksom på at mottakelse av slike skriftlige uttalelser vil bli forventet, sammen med skriftlige uttalelser påkrevd i andre ISA-er og, dersom det er nødvendig, skriftlige uttalelser som underbygger annet revisjonsbevis som er relevant for regnskapet eller en eller flere spesifikke påstander i regnskapet.
- A14. Dersom ledelsen ikke vil erkjenne sitt ansvar, eller samtykke i å avgi skriftlige uttalelser, vil ikke revisor være i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.¹³ Under slike omstendigheter vil det ikke være hensiktsmessig for revisor å akseptere revisjonsoppdraget, med mindre lov eller forskrift pålegger revisor å gjøre det. Dersom revisor er pålagt å akseptere revisjonsoppdraget, kan revisor finne det nødvendig å forklare ledelsen betydningen av disse forholdene, og innvirkningen på revisjonsberetningen.

Utarbeidelse av regnskapet (Jf. punkt 6(b)(i))

- A15. De fleste rammeverk for finansiell rapportering inneholder krav til hvordan regnskapet skal presenteres. For slike rammeverk vil utarbeidelse av regnskapet i samsvar med rammeverket for finansiell rapportering også omfatte presentasjonen. For et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde er viktigheten av målet om rapportering av et rettviseende bilde, slik at det i premissene avtalt med ledelsen må inkluderes en særlig henvisning til rettviseende bilde, eller til ansvaret for å sikre at regnskapet vil «gi et rettviseende bilde» i samsvar med rammeverket for finansiell rapportering.

¹¹ ISA 200 punkt A2.

¹² ISA 580 «Skriftlige uttalelser» punkt 10–11.

¹³ ISA 580 punkt A26.

Intern kontroll (Jf. punkt 6(b)(ii))

- A16. Ledelsen opprettholder slik intern kontroll som den finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Intern kontroll, uansett hvor effektiv den er, kan kun gi enheten rimelig sikkerhet for at enheten når sine mål for finansiell rapportering på grunn av den interne kontrollens iboende begrensninger.¹⁴
- A17. En uavhengig revisjon utført i samsvar med ISA-ene er ingen erstatning for ledelsens opprettholdelse av en intern kontroll som er nødvendig for utarbeidelsen av regnskapet. Revisor er følgelig pålagt å innhente en uttalelse fra ledelsen om at den erkjenner og forstår sitt ansvar for intern kontroll. Uttalelsen påkrevd i punkt 6(b)(ii) innebærer imidlertid ikke at revisor vil avdekke om den interne kontrollen som opprettholdes av ledelsen har oppfylt sitt formål eller ikke vil inneholde mangler.
- A18. Det er ledelsens ansvar å fastsette hvilken intern kontroll som er nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av regnskapet. Begrepet «intern kontroll» omfatter et bredt utvalg av aktiviteter innenfor komponenter i internkontrollsystemet som kan beskrives som kontrollmiljøet; enhetens risikovurderingsprosess; enhetens prosess for overvåking av internkontrollsystemet, informasjonssystemet og kommunikasjon; og kontrollaktiviteter. Denne inndelingen gjenspeiler imidlertid ikke nødvendigvis måten en bestemt enhet kan utforme, implementere og opprettholde sin interne kontroll, eller måten den kan klassifisere en hvilken som helst bestemt komponent.¹⁵ En enhets interne kontroll (og særlig dens regnskapsbøker og regnskapsmateriale, eller regnskapssystemer) vil gjenspeile ledelsens behov, virksomhetens kompleksitet, typen risikoer som enheten er gjenstand for, og relevante lover eller forskrifter.
- A19. I noen jurisdiksjoner kan lov eller forskrift vise til ledelsens ansvar for adekvansen av regnskapsbøker og regnskapsmateriale, eller regnskapssystemer. I noen tilfeller kan generell praksis forutsette et skille mellom regnskapsbøker og regnskapsmateriale eller regnskapssystemer på den ene side, og intern kontroll eller kontroller på den annen side. Ettersom regnskapsbøker og regnskapsmateriale, eller regnskapssystemer, er en integrert del av den interne kontrollen som det vises til i punkt A18, henvises det ikke spesielt til dem i punkt 6(b)(ii) i forbindelse med beskrivelsen av ledelsens ansvar. For å unngå misforståelser kan det være hensiktsmessig at revisor forklarer ledelsen omfanget av dette ansvaret.

Tilleggsinformasjon (Ref: punkt 6(b)(iii)(b))

- A20. Tilleggsinformasjon som revisor kan be ledelsen om under revisjonen, kan når det er aktuelt, omfatte forhold knyttet til «øvrige informasjon» i samsvar med ISA 720 (revidert). Når revisor forventer å få «øvrige informasjon» etter datoen for revisjonsberetningen, kan vilkårene for revisjonsoppdraget også anerkjenne revisors oppgaver og plikter knyttet til «øvrige informasjon», inkludert eventuelt hvilke tiltak som kan være aktuelle eller nødvendige dersom revisor konkluderer med at det er vesentlig feilinformasjon i «øvrige informasjon» innhentet etter datoen for revisjonsberetningen.

Særlige hensyn knyttet til mindre enheter (Jf. punkt 6(b))

- A21. Et av formålene med avtalen om vilkårene for revisjonsoppdraget er å unngå misforståelser knyttet til ledelsens og revisors respektive ansvar. Når for eksempel en tredjepart har bistått i utarbeidelsen av regnskapet, kan det være nyttig å minne ledelsen på at utarbeidelsen av regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering fortsatt er ledelsens ansvar.

¹⁴ ISA 315 (revidert) «Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser» punkt A46.

¹⁵ ISA 315 (revidert 2019), punkt A91 og Vedlegg 3.

Avtale om vilkår for revisjonsoppdrag

Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget (Jf. punkt 9)

A22. Rollene til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i forbindelse med inngåelse av avtalen om vilkårene for revisjonsoppdraget for enheten, avhenger av enhetens styrings- og kontrollstruktur og av relevant lov eller forskrift.

Engasjementsbrev eller annen form for skriftlig avtale¹⁶ (Jf. punkt 10–11)

A23. Det er i både enhetens og revisors interesse at revisor sender et engasjementsbrev før revisjonen påbegynnes for å unngå misforståelser i forbindelse med revisjonen. I noen land kan imidlertid målet med og omfanget av en revisjon samt ledelsens og revisors ansvar være tilstrekkelig fastsatt i lov, det vil si at lovene fastsetter momentene beskrevet i punkt 10. Selv om punkt 11 i slike tilfeller tillater at revisor i engasjementsbrevet kun viser til det faktum at relevant lov eller forskrift gjøres gjeldende og at ledelsen erkjenner og forstår sitt ansvar som angitt i punkt 6(b), kan revisor likevel finne det hensiktsmessig å ta med momentene beskrevet i punkt 10 i et engasjementsbrev som en orientering til ledelsen.

Form på og innhold i engasjementsbrevet

A24. Formen på og innholdet i engasjementsbrevet kan variere fra enhet til enhet. Informasjon som gis i engasjementsbrevet om revisors oppgaver og plikter kan være basert på ISA 200.¹⁷ Punkt 6(b) og 12 i denne ISA-en omhandler ledelsens ansvar. I tillegg til å inkludere forholdene påkrevd i punkt 10 kan et engasjementsbrev også inneholde, for eksempel:

- En utdyping av innholdet av revisjonen, herunder henvisning til gjeldende lovgivning, forskrifter, ISA-er samt etiske og andre uttalelser fra profesjonsorganisasjoner som revisor er tilsluttet.
- Formen på enhver annen kommunikasjon av resultater av revisjonsoppdraget.
- Kravet om at revisor skal kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen i samsvar med ISA 701.¹⁸
- En referanse til og beskrivelse av revisors ansvar i henhold til lov, regulering eller relevante etiske krav som adresserer rapportering av identifisert eller mistenkt manglende overholdelse av lover og forskrift til en relevant myndighet utenfor enheten.
- Det faktum at det som følge av en revisjons iboende begrensninger, sammen med den interne kontrollens iboende begrensninger, er en uunngåelig risiko for at vesentlig feilinformasjon i regnskapet ikke avdekkes, selv om revisjonen er riktig planlagt og utført i samsvar med ISA-ene.
- Forhold knyttet til planleggingen og utførelsen av revisjonen, herunder sammensetningen av revisjonsteamet.
- Forventningen om at ledelsen vil avgi skriftlige uttalelser (se også punkt A13).
- Forventningen om at ledelsen vil skaffe adgang til all informasjon som ledelsen er klar over er relevant for utarbeidelsen av regnskapet, herunder en forventning om at ledelsen vil skaffe tilgang til informasjon som er relevant for tilleggsinformasjon.
- Ledelsens samtykke i at utkast til regnskap, herunder all informasjon relevant for utarbeidelsen av regnskapet, enten den er innhentet fra bokføringsspesifikasjoner, kontospesifikasjoner (herunder all informasjon som er relevant for utarbeidelsen av

¹⁶ I punktene som følger skal enhver henvisning til engasjementsbrev forstås som en henvisning til et engasjementsbrev eller annen egnet form for skriftlig avtale.

¹⁷ ISA 200 punkt 3–9.

¹⁸ ISA 701 *Kommunikasjon av sentrale forhold ved revisjonen i den uavhengige revisors beretning*

tilleggsinformasjon) eller fra andre kilder, og eventuell annen informasjon¹⁹, skal gjøres tilgjengelige for revisor på et tidspunkt som gjør det mulig for revisor å fullføre revisjonen innenfor den foreslåtte tidsplanen.

- Ledelsens samtykke i å informere revisor om faktiske forhold som kan påvirke regnskapet, som ledelsen kan bli oppmerksom på i perioden mellom datoen for avgivelse av revisjonsberetningen og datoen for offentliggjøring av regnskapet.
- Grunnlaget for honorarberegning og eventuelle faktureringsordninger.
- Forespørsel til ledelsen om å bekrefte at engasjementsbrevet er mottatt og å samtykke i vilkårene for oppdraget som er beskrevet i brevet.

A25. Når det ikke kreves at revisor skal kommunisere sentrale forhold ved revisjonen, kan det være nyttig for revisor å henvise i vilkårene for revisjonsoppdraget til muligheten for å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen, og, i visse jurisdiksjoner, kan det være nødvendig for revisor å ta med en henvisning til denne muligheten for å beholde retten til å gjøre det.

A26 Dersom det er relevant kan også følgende punkter tas med i engasjementsbrevet:

- Avtaler om bruk av andre revisorer og eksperter i enkelte deler av revisjonsarbeidet.
- Avtaler om bruk av interne revisorer og andre medarbeidere i enheten.
- Forhold som skal avtales med en eventuell forrige revisor ved nye revisjonsoppdrag.
- Enhver begrensning av revisors ansvar når det er mulighet for det.
- En henvisning til eventuelle ytterligere avtaler mellom revisor og enheten.
- Eventuelle forpliktelser til å formidle arbeidspapirer til andre parter.

Vedlegg 1 inneholder et eksempel på et engasjementsbrev.

Revisjon av konsernenheter

A27. Når revisor for et morselskap også er revisor for en konsernenhet vil blant annet følgende faktorer påvirke beslutningen om hvorvidt det skal sendes et eget engasjementsbrev til konsernenheten:

- Hvem som velger revisor for konsernenheten;
- Hvorvidt det skal avgis en egen revisjonsberetning for konsernenheten;
- Juridiske krav knyttet til valg av revisor;
- Morselskapets eierandel; og
- I hvilken grad konsernenhetens ledelse er uavhengig av morselskapet.

Ledelsens ansvar fastsatt i lov eller forskrift (Jf. punkt 11–12)

A28. Dersom revisor, under de omstendighetene som beskrives i punkt A22 og A27, konkluderer med at det ikke er nødvendig å nedfelle visse vilkår for revisjonsoppdraget i et engasjementsbrev, er revisor fortsatt pålagt av punkt 11 å innhente en skriftlig avtale fra ledelsen om at den erkjenner og forstår sitt ansvar som angitt i punkt 6(b). I samsvar med punkt 12 kan en slik skriftlig avtale imidlertid bruke ordlyden i lov eller forskrift dersom slik lov eller forskrift fastsetter ansvaret til ledelsen på en måte som svarer til ansvaret beskrevet i punkt 6(b). Revisjonsprofesjonen, revisjonsstandardsetteren eller revisjonstilsynsmyndigheten i en jurisdiksjon kan ha utarbeidet retningslinjer for hvorvidt beskrivelsen i lov eller forskrift er å anse som tilsvarende.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

A29. Lov eller forskrift som styrer utførelsen av revisjoner i offentlig sektor gir ofte føringer for valg av revisorer i offentlig sektor og beskriver vanligvis revisors oppgaver og plikter samt rettigheter, herunder rettigheten til å få tilgang til en enhets regnskapsmateriale og andre opplysninger. Når lov

¹⁹ Som definert i ISA 720 (Revidert), *Revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrig informasjon»*

eller forskrift gir en tilstrekkelig detaljert beskrivelse av vilkårene for revisjonsoppdraget, kan revisorer i offentlig sektor likevel finne det nyttig å utarbeide et mer omfattende engasjementsbrev enn det punkt 11 tillater.

Løpende revisjonsoppdrag (Jf. punkt 13)

A30. Revisor kan beslutte å ikke sende et nytt engasjementsbrev eller en annen skriftlig avtale for hver periode. Følgende faktorer kan imidlertid gjøre det nødvendig å endre vilkårene for revisjonsoppdraget eller å minne enheten på de eksisterende vilkårene:

- Enhver indikasjon på at enheten misforstår målet med og omfanget av revisjonen.
- Enhver endring i vilkårene eller spesielle vilkår for revisjonsoppdraget.
- En nylig endring i toppledelsen.
- En vesentlig endring i eierforhold.
- En vesentlig endring i type eller størrelse på enhetens virksomhet.
- En endring i juridiske eller regulatoriske krav.
- En endring i rammeverket for finansiell rapportering som ligger til grunn for utarbeidelsen av regnskapet.
- En endring i andre rapporteringskrav.

Aksept av endringer i vilkårene for revisjonsoppdraget

Forespørsel om endring av vilkårene for revisjonsoppdraget (Jf. punkt 14)

A31. En forespørsel til revisor fra enheten om å endre vilkårene for revisjonsoppdraget kan være et resultat av endrede omstendigheter som påvirker behovet for tjenesten, en misforståelse med hensyn til hvilken type revisjon som i utgangspunktet var ønsket, eller en begrensning av revisjonsoppdragets omfang, enten det er pålagt av ledelsen eller skyldes andre forhold. Revisor vurderer, som påkrevd i punkt 14, begrunnelsen for forespørselen, særlig betydningen av en begrensning av revisjonsoppdragets omfang.

A32. Endrede omstendigheter som påvirker enhetens behov eller misforståelse med hensyn til hvilken type tjeneste som i utgangspunktet var ønsket, vil vanligvis anses som en rimelig begrunnelse for å be om en endring av revisjonsoppdraget.

A33. En endring vil derimot ikke nødvendigvis bli ansett som rimelig dersom det fremkommer at endringen er knyttet til informasjon som er feil, ufullstendig eller på annen måte utilfredsstillende. Et eksempel kan være når revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for kundefordringer og enheten ber om at revisjonsoppdraget endres til forenklet revisorkontroll for å unngå at revisor gir uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.

Forespørsel om endring til forenklet revisorkontroll eller en beslektet tjeneste (Jf. punkt 15)

A34. Før revisor samtykker i å endre et revisjonsoppdrag til forenklet revisorkontroll eller en beslektet tjeneste, kan det være nødvendig for en revisor engasjert til å utføre revisjon i samsvar med ISA-er, i tillegg til forholdene angitt i punkt A29–A31 ovenfor, å vurdere om endringen kan få juridiske eller kontraktsmessige konsekvenser.

A35. Dersom revisor konkluderer med at det er rimelig grunnlag for å endre revisjonsoppdraget til forenklet revisorkontroll eller en beslektet tjeneste, kan revisjonsarbeidet som er utført frem til datoen for endringen være relevant for det endrede oppdraget. Arbeidet som skal utføres og uttalelsen som skal avgis vil imidlertid måtte være av en slik art at de oppfyller de endrede vilkårene for oppdraget. For ikke å forvirre leserne vil uttalelsen som avgis til den beslektede tjenesten ikke vise til:

- (a) Det opprinnelige revisjonsoppdraget; eller

- (b) Eventuelle handlinger som er utført på det opprinnelige revisjonsoppdraget, bortsett fra når revisjonsoppdraget er endret til et oppdrag for avtalte kontrollhandlinger hvor henvisning til de utførte handlingene er en normal del av uttalelsen.

Ytterligere vurderinger ved aksept av oppdrag

Standarder for finansiell rapportering supplert av lov eller forskrift (Jf. punkt 18)

A36. I noen jurisdiksjoner kan lov eller forskrift supplere standardene for finansiell rapportering fastsatt av en godkjent eller anerkjent standardsettende organisasjon med ytterligere krav knyttet til utarbeidelsen av regnskaper. I disse jurisdiksjonene vil det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering i forbindelse med anvendelsen av ISA-ene omfatte både det identifiserte rammeverket for finansiell rapportering og slike ytterligere krav, forutsatt at de ikke kommer i konflikt med det identifiserte rammeverket for finansiell rapportering. Dette kan for eksempel være tilfellet når lov eller forskrift krever opplysninger som kommer i tillegg til dem som er pålagt av standardene for finansiell rapportering, eller når de begrenser utvalget av akseptable alternativer som gis i standardene for finansiell rapportering.²⁰

Rammeverk for finansiell rapportering fastsatt i lov eller forskrift – andre forhold som påvirker aksept (Jf. punkt 19)

A37. Lov eller forskrift kan fastsette at revisors konklusjon skal bruke formuleringene «i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling» eller «gir et rettviseende bilde» i en situasjon hvor revisor konkluderer med at det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering fastsatt i lov eller forskrift ellers ville ha vært uakseptabelt. I dette tilfellet vil begrepene i den fastsatte ordlyden i revisjonsberetningen i vesentlig grad avvike fra kravene i ISA-ene (se punkt 21).

Revisjonsberetning fastsatt i lov eller forskrift (Jf. punkt 21)

A38. ISA-ene krever at revisor ikke skal gi uttrykk for etterlevelse av ISA-ene med mindre revisor har etterlevd alle ISA-ene som er relevante for revisjonen.²¹ Når lov eller forskrift fastsetter utformingen av eller ordlyden i revisjonsberetningen på en måte som i betydelig grad avviker fra kravene i ISA-ene og revisor konkluderer med at en ytterligere forklaring i revisjonsberetningen ikke kan redusere mulige misforståelser, kan revisor vurdere å ta med en uttalelse i revisjonsberetningen om at revisjonen ikke er utført i samsvar med ISA-ene. Revisor anbefales imidlertid å anvende ISA-ene i den grad det er praktisk mulig, herunder ISA-ene som omhandler revisjonsberetningen, til tross for at revisor ikke kan henvise til at revisjonen er utført i samsvar med ISA-ene.

Særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor

A39. I offentlig sektor kan lovgivningen som styrer revisjonsmandatet inneholde spesifikke krav. Revisor kan for eksempel være pålagt å rapportere direkte til en statsråd, lovgivende myndighet eller til offentligheten dersom enheten forsøker å begrense omfanget av revisjonen.

²⁰ ISA 700 punkt 15 inneholder et krav knyttet til vurderingen av hvorvidt regnskapet i tilstrekkelig grad henviser til eller beskriver det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

²¹ ISA 200 punkt 20.

Vedlegg 1

(Jf. punkt A23–24)

Eksempel på et engasjementsbrev for revisjonsoppdrag

Nedenfor følger et eksempel på et engasjementsbrev for revisjon av et regnskap med generelt formål utarbeidet i samsvar med International Financial Reporting Standards. Brevet er ikke bindende, men er bare ment som en veiledning som kan brukes i forbindelse med de vurderingene som er omtalt i denne ISA-en. 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 13 i denne ISA-en). Det kan være hensiktsmessig å søke juridisk bistand for å få bekreftet egnetheten av utkast til brev.

Til relevant representant for ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i ABC AS:²²

[Revisjonens mål og omfang]

Dere²³ 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 International Standards on Auditing (ISA-ene), 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 de ISA-ene. Disse standardene krever at vi etterlever etiske krav.

Som del av en revisjon i samsvar med ISA-ene, 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

²² Adressater og henvisninger i brevet må tilpasses omstendighetene ved oppdraget, herunder den relevante jurisdiksjonen. Det er viktig å referere til de rette personene – se punkt A21.

²³ 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.

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 å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll.²⁴ 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-ene.

[Ledelsens ansvar og identifisering av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (i dette eksemplet 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 6(b) i denne ISA-en er derfor brukt).]

Vår revisjon vil bli utført med utgangspunkt i at [ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll]²⁵ erkjenner og forstår at de har ansvaret for:

- (a) Utarbeidelsen av et regnskap som gir en dekkende fremstilling i samsvar med internasjonale standarder for finansiell rapportering;²⁶
- (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:²⁷

²⁴ Denne setningen vil bli modifisert slik det passer i tilfeller hvor revisor også har ansvar for å avgi en konklusjon om den interne kontrollens effektivitet i tilknytning til revisjonen av regnskapet.

²⁵ Bruk den terminologien som er tilpasset omstendighetene.

²⁶ Eller, dersom det er relevant, «For utarbeidelsen av et regnskap som gir et rettviseende bilde i samsvar med internasjonale standarder for finansiell rapportering».

²⁷ Se punkt A23 for eksempler på andre saker vedrørende ledelsens ansvar som kan bli tatt med.

- (i) Tilgang til all den informasjonen [ledelsen] er kjent med som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet, for eksempel regnskapsmateriale, dokumentasjon og andre forhold;
- (ii) Ytterligere informasjon 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.

[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» i samsvar med ISA 720 (Revidert).]

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

Vedlegg 2

(Jf. punkt A10)

Fastsettelse av hvorvidt rammeverk med generelt formål er akseptable

Jurisdiksjoner som ikke har godkjente eller anerkjente standardsettende organisasjoner eller rammeverk for finansiell rapportering fastsatt i lov eller forskrift

1. Som beskrevet i punkt A10 i denne ISA-en, identifiserer ledelsen et gjeldende rammeverk for finansiell rapportering når en enhet er registrert og driver sin virksomhet i en jurisdiksjon som ikke har en godkjent eller anerkjent standardsettende organisasjon, eller når bruk av rammeverket for finansiell rapportering ikke er fastsatt i lov eller forskrift. Det er i slike jurisdiksjoner vanlig praksis å bruke standardene for finansiell rapportering etablert av en av organisasjonene beskrevet i punkt A8 i denne ISA-en.
2. Alternativt kan det finnes etablerte regnskapspraksiser i en bestemt jurisdiksjon som er generelt anerkjent som det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering for regnskaper med generelt formål som er utarbeidet av visse spesifiserte enheter som driver virksomhet i den aktuelle jurisdiksjonen. Når et slikt rammeverk for finansiell rapportering er valgt, er revisor pålagt i punkt 6(a) i denne ISA-en å avgjøre hvorvidt regnskapspraksisen samlet sett kan anses å utgjøre et akseptabelt rammeverk for finansiell rapportering for regnskaper med generelt formål. Når regnskapspraksisen er i alminnelig bruk i en bestemt jurisdiksjon, kan regnskapsprofesjonen i den aktuelle jurisdiksjonen ha vurdert hvorvidt rammeverket for finansiell rapportering er akseptabelt på vegne av revisorstanden. Alternativt kan revisor foreta denne vurderingen ved å vurdere hvorvidt regnskapspraksisen har de samme egenskapene som akseptable rammeverk for finansiell rapportering vanligvis har (se punkt 3 nedenfor) eller ved å sammenligne regnskapspraksisen med kravene i et eksisterende rammeverk for finansiell rapportering som anses å være akseptabelt (se punkt 4 nedenfor).
3. Akseptable rammeverk for finansiell rapportering har vanligvis de følgende egenskapene for at opplysningene i regnskapet skal være nyttige for de tiltenkte brukerne:
 - (a) Relevans, i den forstand at opplysningene i regnskapet er relevante for typen enhet og formålet med regnskapet. Når det for eksempel gjelder en forretningsvirksomhet som utarbeider et regnskap med generelt formål, vurderes for eksempel relevans i forhold til hvilke opplysninger som er nødvendige for å oppfylle behovet for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets for at de skal kunne fatte økonomiske beslutninger. Dette behovet blir vanligvis oppfylt ved å presentere virksomhetens finansielle stilling, resultat og kontantstrømmer.
 - (b) Fullstendighet, i den forstand at transaksjoner og hendelser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger som kan påvirke konklusjoner trukket på bakgrunn av regnskapet, ikke er utelatt.
 - (c) Pålitelighet, i den forstand at opplysningene i regnskapet:
 - (i) Der det er relevant, gjenspeiler hendelsers og transaksjoners økonomiske realitet, og ikke bare deres juridiske form; og
 - (ii) Fører til en rimelig konsistent evaluering, måling, presentasjon og opplysning når de brukes under lignende omstendigheter.
 - (d) Nøytralitet, i den forstand at den bidrar til at opplysningene i regnskapet ikke er gjenstand for manglende objektivitet.
 - (e) Forståelighet, i den forstand at opplysningene i regnskapet er tydelige og utfyllende og ikke er gjenstand for betydelig forskjellige tolkninger.

4. Revisor kan beslutte å sammenligne regnskapspraksisen med kravene i et eksisterende rammeverk for finansiell rapportering som anses å være akseptabelt. Revisor kan for eksempel sammenligne regnskapspraksisen med IFRS-ene. Ved revisjon av en liten enhet kan revisor velge å sammenligne regnskapspraksisen med et rammeverk for finansiell rapportering som er utarbeidet spesielt for slike enheter av en godkjent eller anerkjent standardsettende organisasjon. Når revisor foretar en slik sammenligning og avvik blir identifisert, innebærer beslutningen om hvorvidt regnskapspraksisen som er valgt ved utarbeidelsen og presentasjonen av regnskapet utgjør et akseptabelt rammeverk for finansiell rapportering, en vurdering av årsakene til avvikene og hvorvidt anvendelsen av regnskapspraksisen, eller beskrivelsen av rammeverket for finansiell rapportering i regnskapet, kan føre til at regnskapet er villedende.
5. En samling av regnskapspraksis som er utformet for å tilpasse seg individuelle preferanser er ikke et akseptabelt rammeverk for finansiell rapportering for regnskaper med generelt formål. Likeledes vil ikke et regelbasert rammeverk være et akseptabelt rammeverk for finansiell rapportering, med mindre det er generelt akseptert av utarbeidere og brukere av regnskaper i de aktuelle jurisdiksjonene.

