

Rammeverk for attestasjonsoppdrag

(Vedtatt av DnRs styre i september 2005 med virkning for attestasjonsoppdrag som begynner per eller etter 1. januar 2006)

Innhold	Punkt
Innledning	1-6
Definisjon av og målet med et attestasjonsoppdrag	7-11
Rammeverkets omfang	12-16
Aksept av oppdrag	17-19
Elementer i et attestasjonsoppdrag	20-60
Utilbørlig bruk av praktiserende revisors navn	61
Vedlegg: Forskjeller mellom oppdrag som skal gi betryggende sikkerhet og oppdrag som skal gi begrenset sikkerhet	

Innledning

1. Dette rammeverket definerer og beskriver elementene i og målene med et attestasjonsoppdrag, og identifiserer oppdrag som utføres innenfor rammen av revisjonsstandarder (RS-er), standarder for begrenset revisjon (SBR) og standarder for attestasjonsoppdrag (SA). Det utgjør en referanseramme for:
 - (a) revisorer i privat praksis (praktiserende revisorer) når de gjennomfører attestasjonsoppdrag. Revisorer i offentlig sektor henvises til tillegg for offentlig sektor i slutten av rammeverket. Revisorer som verken er praktiserende revisorer eller arbeider i offentlig sektor, oppfordres til å følge rammeverket ved gjennomføring av attestasjonsoppdrag,¹
 - (b) andre som er involvert i attestasjonsoppdrag, herunder de tiltenkte brukerne av en attestasjonsuttalelse og den ansvarlige part, og
 - (c) Den norske Revisorforening ved utarbeidelse av RS-er, SBR-er og SA-er.
2. Rammeverket fastsetter i seg selv verken normer for eller krav til handlinger ved gjennomføring av attestasjonsoppdrag. RS-er, SBR-er og SA-er inneholder grunnleggende prinsipper, nødvendige handlinger og relevant veiledning for gjennomføring av attestasjonsoppdrag, i samsvar med begrepene i dette rammeverket. Sammenhengen mellom rammeverket og RS-er, SBR-er og SA-er er illustrert i kapittel 5 Andre uttalelser om revisjon i *Revisors håndbok*.
3. Rammeverket er inndelt som følger:
 - *Innledning*: Dette rammeverket omhandler attestasjonsoppdrag som gjennomføres av praktiserende revisorer. Det utgjør en referanseramme for praktiserende revisorer

¹ Dersom en revisor som ikke er praktiserende revisor, for eksempel en intern revisor, anvender dette rammeverket, og (a) det henvises til dette rammeverket, RS-er, SBR-er og SA-er i revisors uttalelse, og (b) revisor eller andre medlemmer av attestasjonsteamet og, når dette er relevant, revisors arbeidsgiver, ikke er uavhengig av foretaket som attestasjonsoppdraget gjelder for, skal mangelen på uavhengighet og typen tilknytning til foretaket tydelig fremkomme av revisors uttalelse. Uttalelsens tittel skal heller ikke inneholde ordet "uavhengig", og formålet med og brukerne av uttalelsen skal være begrenset.

og andre som er involvert i attestasjonsoppdrag, som for eksempel de som engasjerer en praktiserende revisor (“engasjerende part”).

- *Definisjon av og mål med et attestasjonsoppdrag:* Denne delen definerer attestasjonsoppdrag og identifiserer målene med de to typene attestasjonsoppdrag en praktiserende revisor har anledning til å gjennomføre. Disse to typene attestasjonsoppdrag blir i rammeverket kalt attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi begrenset sikkerhet.²
- *Rammeverkets omfang:* Denne delen skiller attestasjonsoppdrag fra andre oppdrag, som for eksempel rådgivningsoppdrag.
- *Aksept av oppdrag:* Denne delen beskriver hvilke karakteristiske trekk som må foreligge før en praktiserende revisor kan påta seg et attestasjonsoppdrag.
- *Elementer i et attestasjonsoppdrag:* Denne delen identifiserer og diskuterer fem elementer som inngår i attestasjonsoppdrag som gjennomføres av praktiserende revisorer: et trepartsforhold, et saksforhold, kriterier, bevis og en attestasjonsuttalelse. Den forklarer viktige forskjeller mellom attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi begrenset sikkerhet (også beskrevet i vedlegget). Denne delen drøfter for eksempel også den vesentlige variasjonen i attestasjonsoppdragenes saksforhold, de nødvendige karakteristiske trekkene ved egnede kriterier, betydningen av risiko og vesentlighet ved attestasjonsoppdrag og hvordan konklusjoner skal uttrykkes i de to typene attestasjonsoppdrag.
- *Utilbørlig bruk av praktiserende revisors navn:* Denne delen drøfter mulige konsekvenser av en praktiserende revisors tilknytning til et saksforhold.

Etiske prinsipper og standarder for kvalitetskontroll

4. I tillegg til dette rammeverket og RS-er, SBR-er og SA-er styres praktiserende revisorer som gjennomfører attestasjonsoppdrag av:
 - (a) Den norske Revisorforenings etiske regler for revisorer (DnRs etiske regler), som fastsetter grunnleggende etiske prinsipper for revisorer, og
 - (b) standarder for kvalitetskontroll, som fastsetter normer for og gir veiledning om et foretaks kvalitetskontrollsystem.
5. Etiske prinsipper som alle revisorer må overholde, er:
 - (a) integritet,
 - (b) objektivitet,
 - (c) profesjonell kompetanse og tilbørlig aktsomhet,
 - (d) konfidensialitet, og
 - (e) profesjonell atferd.
6. DnRs etiske regler, som utelukkende gjelder for praktiserende revisorer, omfatter en begrepsmessig tilnæringsmodell for uavhengighet, som tar i betraktning trusler mot uavhengigheten, aksepterte forholdsregler og allmennhetens interesse for hvert attestasjonsoppdrag. I henhold til denne tilnæringsmodellen er revisjonsselskapet og medlemmer av attestasjonsteamet forpliktet til å identifisere og vurdere omstendigheter

² For attestasjonsoppdrag som gjelder historisk økonomisk informasjon spesielt, blir attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet kalt revisjon, mens attestasjonsoppdrag som skal gi begrenset sikkerhet blir kalt begrenset revisjon.

og forbindelser som medfører trusler mot uavhengigheten og å anvende relevante forholdsregler for å eliminere disse truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå.

Definisjon av og mål med et attestasjonsoppdrag

7. “Attestasjonsoppdrag” er et oppdrag der en praktiserende revisor gir uttrykk for en konklusjon som er ment å øke graden av tillit hos de tiltenkte brukerne som ikke er ansvarlig part vedrørende vurderingen av eller målingen av saksforholdet mot kriterier.
8. Resultatet av vurderingen eller målingen av et saksforhold er informasjonen som fremkommer ved å anvende kriteriene på saksforholdet. For eksempel:
 - Innregningen, målingen, presentasjonen og opplysningene i årsregnskapet (resultat) er resultatet av anvendelsen av et rammeverk for økonomisk rapportering for innregning, måling, presentasjon og opplysning, som for eksempel internasjonale standarder for økonomisk rapportering (kriterier), på et foretaks økonomiske stilling, økonomiske resultat og kontantstrømmer (saksforhold).
 - En påstand om den interne kontrollens måleffektivitet (resultat) er resultatet av anvendelsen av et rammeverk for vurdering av den interne kontrollens måleffektivitet, som for eksempel COSO³ eller CoCo⁴, (kriterier) på den interne kontrollen, en prosess (saksforhold). I den resterende delen av dette rammeverket vil begrepet “informasjon om saksforholdet” bli brukt i betydningen resultat av vurderingen eller målingen av et saksforhold. Det er informasjonen om saksforholdet praktiserende revisor innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis om for å danne et betryggende grunnlag for konklusjonen som uttrykkes i en attestasjonsuttalelse.

I den resterende delen av dette rammeverket vil begrepet “informasjon om saksforholdet” bli brukt i betydningen resultat av vurderingen eller målingen av et saksforhold. Det er informasjonen om saksforholdet praktiserende revisor innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis om for å danne et rimelig grunnlag for konklusjonen som uttrykkes i en attestasjonsuttalelse.
9. Informasjon om saksforholdet er ikke alltid riktig uttrykt i forhold til saksforholdet og kriteriene og kan derfor inneholde feilinformasjon, noen ganger i et vesentlig omfang. Dette er tilfellet når informasjonen om saksforholdet ikke gjenspeiler riktig anvendelse av kriteriene på saksforholdet, for eksempel når et foretaks årsregnskap ikke gir et rettviseende bilde av foretakets økonomiske stilling, økonomiske resultat og kontantstrømmer i samsvar med IFRS, eller når et foretaks påstand om at dets interne kontroll i det alt vesentlige er effektiv, ikke er rettviseende i samsvar med COSO eller CoCo.
10. På enkelte attestasjonsoppdrag gjennomføres vurderingen eller målingen av saksforholdet av den ansvarlige part, og informasjonen om saksforholdet fremlegges av den ansvarlige part i form av en påstand som gjøres tilgjengelig for de tiltenkte brukerne. Disse oppdragene blir kalt “påstandsbaserte oppdrag”. På andre attestasjonsoppdrag

³ “Internal Control – Integrated Framework” The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

⁴ “Guidance on Assessing Control – The CoCo Principles” Criteria of Control Board, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

gjennomfører praktiserende revisor vurderingen eller målingen av saksforholdet direkte, eller innhenter en uttalelse fra den ansvarlige part som har gjennomført vurderingen eller målingen som ikke er tilgjengelig for de tiltenkte brukerne. Informasjonen om saksforholdet formidles til de tiltenkte brukerne i attestasjonsuttalelsen. Disse oppdragene blir kalt “direkte rapporteringsoppdrag”.

11. I henhold til dette rammeverket har praktiserende revisor anledning til å gjennomføre to typer attestasjonsoppdrag: attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. Målet med et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet er å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et akseptabelt lavt nivå under hensyn til omstendighetene ved oppdraget⁵, som grunnlag for at revisors konklusjon kan uttrykkes i en positiv form. Målet med et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet er å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et nivå som er akseptabelt under hensyn til omstendighetene ved oppdraget, men der risikoen er større enn ved et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, som grunnlag for at revisors konklusjon kan uttrykkes i en negativ form.

Rammeverkets omfang

12. Ikke alle oppdrag som gjennomføres av praktiserende revisorer er attestasjonsoppdrag. Andre hyppig gjennomførte oppdrag som ikke faller inn under ovennevnte definisjon (og derfor ikke dekkes av dette rammeverket), omfatter:
 - Oppdrag som dekkes av standarder for beslektede tjenester, for eksempel oppdrag som går ut på å utføre avtalte kontrollhandlinger og kvalifisert utarbeidelse av økonomisk eller annen informasjon.
 - Utarbeidelse av ligningspapirer der det ikke gis uttrykk for noen sikkerhet.
 - Konsulent- eller rådgivningsoppdrag⁶, for eksempel ledelses- og skatterådgivning.
13. Et attestasjonsoppdrag kan være en del av et større oppdrag, for eksempel når et rådgivningsoppdrag vedrørende oppkjøp av foretak krever at det skal gis sikkerhet om historisk eller fremtidig økonomisk informasjon. I slike tilfeller er dette rammeverket kun

⁵ Omstendigheter ved oppdraget omfatter vilkårene for oppdraget, herunder om det dreier seg om et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, de karakteristiske trekkene ved saksforholdet, kriteriene som skal legges til grunn, behovene til de tiltenkte brukerne, relevante karakteristiske trekk ved den ansvarlige part og dennes miljø samt andre forhold, for eksempel hendelser, transaksjoner, omstendigheter og rutiner, som kan ha en vesentlig innvirkning på oppdraget.

⁶ Rådgivningsoppdrag benytter seg av en revisors faglig kompetanse, utdanning, observasjoner, erfaringer og kunnskap om rådgivningsprosessen. Rådgivningsprosessen er en analytisk prosess som vanligvis involverer en viss kombinasjon av aktiviteter knyttet til: Fastsetting av mål, innhenting av fakta, definisjon av problemer eller muligheter, vurdering av alternativer, utarbeidelse av anbefalinger, herunder tiltak, kommunikasjon av resultater og noen ganger implementering og oppfølging. Uttalelser (dersom de utstedes) er vanligvis skrevet i en redegjørende (eller “lang”) stil. Det utførte arbeidet er vanligvis kun ment å skulle brukes av klienten. Arbeidets art og omfang er fastsatt ved avtale mellom revisor og klient. Enhver tjeneste som oppfyller definisjonen av et attestasjonsoppdrag er ikke et rådgivningsoppdrag, men et attestasjonsoppdrag.

- relevant for den delen av oppdraget som vedrører attestasjonsdelen av oppdraget.
14. Følgende oppdrag, som kan falle inn under definisjonen i punkt 7, må ikke nødvendigvis gjennomføres i samsvar med dette rammeverket:
- (a) oppdrag som går ut på å vitne i rettsaker vedrørende regnskapsføring, revisjon, beskatning eller andre forhold, og
 - (b) oppdrag som omfatter profesjonelle synspunkter, oppfatninger eller formuleringer som kan gi en bruker en viss sikkerhet, dersom alle følgende krav er oppfylt:
 - (i) disse synspunktene, oppfatningene eller formuleringene er kun er av underordnet betydning for oppdraget totalt sett,
 - (ii) bruken av enhver skriftlig uttalelse som utstedes er uttrykkelig begrenset til de tiltenkte brukerne som er angitt i uttalelsen,
 - (iii) oppdraget ikke er ment å være et attestasjonsoppdrag i henhold til en skriftlig avtale med de angitte tiltenkte brukerne, og
 - (iv) oppdraget ikke er fremstilt som et attestasjonsoppdrag i revisors uttalelse.

Uttalelser av oppdrag som ikke er attestasjonsoppdrag

15. En praktiserende revisor som avgir uttalelse knyttet til et oppdrag som ikke er et attestasjonsoppdrag innenfor rammen av dette rammeverket, skal tydelig skille mellom en slik uttalelse og en attestasjonsuttalelse. For ikke å forvirre brukerne skal en uttalelse som ikke er en attestasjonsuttalelse for eksempel unngå:
- Antydninger om samsvar med dette rammeverket, RS-er, SBR-er og SA-er .
 - Feilaktig bruk av ordene “attestasjon,” “revisjon” eller “begrenset revisjon”.
 - Innlemmelse av en uttalelse som med rimelig grunn kan forveksles med en konklusjon som er ment å øke graden av tillit hos tiltenkte brukere i forhold til resultatet av vurderingen eller målingen av et saksforhold mot kriterier.
16. Praktiserende revisor og den ansvarlige part kan bli enige om å anvende prinsippene i dette rammeverket på et oppdrag når det ikke er andre tiltenkte brukere enn den ansvarlige part, men der alle andre krav som er fastsatt i RS-er, SBR-er og SA-er . I slike tilfeller omfatter praktiserende revisors uttalelse en erklæring som begrenser bruken av uttalelsen til den ansvarlige part.

Aksept av oppdrag

17. En praktiserende revisor påtar seg et attestasjonsoppdrag kun når praktiserende revisors foreløpige kunnskap om omstendighetene ved oppdraget antyder at:
- (a) relevante etiske krav, som for eksempel uavhengighet og profesjonell kompetanse, vil bli oppfylt, og
 - (b) oppdraget har alle følgende karakteristiske trekk:
 - (i) saksforholdet er hensiktsmessig,
 - (ii) kriteriene som skal brukes er egnet og tilgjengelige for de tiltenkte brukerne,
 - (iii) praktiserende revisor har tilgang til tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å kunne underbygge sin konklusjon,
 - (iv) praktiserende revisors konklusjon, i en form som tilfredsstillende kravene til et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, skal innlemmes i en skriftlig uttalelse, og
 - (v) praktiserende revisor finner det tilfredsstillende godtgjort at oppdraget har et

rasjonelt formål. Dersom det er en vesentlig begrensning av omfanget av praktiserende revisors arbeid (se punkt 55), er det lite sannsynlig at oppdraget har et rasjonelt formål. Praktiserende revisor kan også tro at den engasjerende part har til hensikt å knytte praktiserende revisors navn til saksforholdet på en utilbørlig måte (se punkt 61). Spesifikke RS-er, SBR-er og SA-er kan inneholde ytterligere krav som må oppfylles før et oppdrag aksepteres.

18. Når et mulig oppdrag ikke kan aksepteres som et attestasjonsoppdrag fordi det ikke inneholder alle karakteristiske trekk beskrevet i foregående punkt, kan den engasjerende part være i stand til å identifisere et annet oppdrag som vil oppfylle de tiltenkte brukernes behov. For eksempel:
 - (a) Dersom de opprinnelige kriteriene ikke var egnet, kan et attestasjonsoppdrag fortsatt gjennomføres dersom:
 - (i) den engasjerende part kan identifisere et aspekt ved det opprinnelige saksforholdet som disse kriteriene er egnet for, og praktiserende revisor kan gjennomføre et attestasjonsoppdrag med hensyn til dette aspektet som et saksforhold i seg selv. I slike tilfeller gir attestasjonsuttalelsen tydelig uttrykk for at den ikke forholder seg til det opprinnelige saksforholdet i sin helhet, eller
 - (ii) det kan velges eller utarbeides alternative kriterier som egner seg for det opprinnelige saksforholdet.
 - (b) Den engasjerende part kan anmode om et oppdrag som ikke er et attestasjonsoppdrag, for eksempel et rådgivningsoppdrag eller et oppdrag som går ut på å utføre avtalte kontrollhandlinger.
19. Når praktiserende revisor har akseptert et attestasjonsoppdrag, er det ikke mulig å endre dette oppdraget til et oppdrag som ikke er et attestasjonsoppdrag, eller fra et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet til et attestasjonsoppdrag som skal gi begrenset sikkerhet, uten gyldig grunn. En endring i omstendigheter som påvirker de tiltenkte brukernes krav eller en misforståelse vedrørende oppdragets type vil vanligvis forsvare en anmodning om endring av oppdraget. Dersom en slik endring blir foretatt, skal praktiserende revisor ikke se bort fra bevis som ble innhentet før endringen ble foretatt.

Elementer i et attestasjonsoppdrag

20. Denne delen diskuterer følgende elementer i et attestasjonsoppdrag:
 - (a) et tre-partsforhold bestående av en praktiserende revisor, en ansvarlig part og tiltenkte brukere,
 - (b) et hensiktsmessig saksforhold,
 - (c) egnede kriterier,
 - (d) tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis, og
 - (e) en skriftlig attestasjonsuttalelse i en form som tilfredsstillende kravene til et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet.

Tre-partsforhold

21. Attestasjonsoppdrag involverer tre separate parter: en praktiserende revisor, en ansvarlig part og tiltenkte brukere.

22. Den ansvarlige part og de tiltenkte brukerne kan komme fra forskjellige foretak eller fra samme foretak. Som eksempel på sistnevnte tilfelle, kan tilsynsstyret i en dualistisk styrestruktur⁷ søke sikkerhet om informasjon fremskaffet av foretakets administrative styre. Forholdet mellom den ansvarlige part og de tiltenkte brukerne må ses innenfor rammen av et spesifikt oppdrag og kan avvike fra mer tradisjonelt definerte ansvarslinjer. Et foretaks toppladelse (en tiltenkt bruker) kan for eksempel engasjere en praktiserende revisor til å gjennomføre et attestasjonsoppdrag på et bestemt aspekt ved foretakets virksomhet som er et lavere ledelsesnivås umiddelbare ansvar (den ansvarlige part), men som toppladelsen har det overordnede ansvaret for.

Praktiserende revisor

23. Begrepet “praktiserende revisor” slik det blir brukt i dette rammeverket, er videre enn begrepet “revisor” som blir brukt i standarder for revisjon og begrenset revisjon, som utelukkende henviser til praktiserende revisorer som utfører revisjonsoppdrag eller begrensede revisjonsoppdrag med hensyn til historisk økonomisk informasjon.
24. En praktiserende revisor kan bli bedt om å gjennomføre attestasjonsoppdrag innenfor et vidt spekter av saksforhold. Enkelte saksforhold kan kreve spesialistferdigheter og kunnskap utover det som praktiserende revisorer normalt har. Som nevnt i punkt 17 (a) skal en praktiserende revisor ikke akseptere et oppdrag dersom den foreløpige kunnskapen om omstendighetene ved oppdraget tilsier at etiske krav til profesjonell kompetanse ikke kan oppfylles. I enkelte tilfeller kan dette kravet oppfylles ved at praktiserende revisor benytter seg av arbeid utført av personer fra andre profesjoner, vanligvis benevnt eksperter. I slike tilfeller forsikrer praktiserende revisor seg om at personene som gjennomfører oppdraget kollektivt har de nødvendige ferdigheter og kunnskaper, og at praktiserende revisor har tilstrekkelig deltakelse i oppdraget og en forståelse av arbeidet som en ekspert er blitt benyttet til.

Ansvarlig part

25. Den ansvarlige part er personen (eller personene) som:
- (a) ved et direkte rapporteringsoppdrag, er ansvarlig for saksforholdet, eller
 - (b) ved et påstandsbasert oppdrag, er ansvarlig for informasjonen om saksforholdet (påstanden), og eventuelt også for saksforholdet. Et eksempel på når den ansvarlige part er ansvarlig for både informasjonen om saksforholdet og saksforholdet, er når et foretak engasjerer en praktiserende revisor til å gjennomføre et attestasjonsoppdrag vedrørende en uttalelse foretaket har utarbeidet om sine egne bærekraftige praksiser (sustainability reporting). Et eksempel på når den ansvarlige part er ansvarlig for informasjonen om saksforholdet, men ikke for saksforholdet, er når en statlig organisasjon engasjerer en praktiserende revisor til å gjennomføre et attestasjonsoppdrag vedrørende en uttalelse om et privat selskaps bærekraftige praksiser (sustainability reporting) som organisasjonen har utarbeidet og skal distribuere til tiltenkte brukere.

Den ansvarlige part kan, men behøver ikke, være den part som engasjerer praktiserende revisor.

⁷ Dualistisk styrestruktur er vanlig i enkelte europeiske land. Dette kjennetegnes ved at selskapet har både et ”supervisory board” og et ”management board”. Ansvarsfordeling kan variere fra land til land.

26. Den ansvarlige part gir vanligvis praktiserende revisor en skriftlig uttalelse som vurderer eller måler saksforholdet mot de identifiserte kriteriene, uansett om den skal gjøres tilgjengelig som en påstand for de tiltenkte brukerne eller ikke. På et direkte rapporteringsoppdrag er det ikke sikkert at praktiserende revisor er i stand til å innhente en slik uttalelse når den engasjerende part er en annen enn den ansvarlige part.

Tiltenkte brukere

27. De tiltenkte brukerne er personen, personene eller gruppen av personer som praktiserende revisor utarbeider attestasjonsuttalelsen for. Den ansvarlige part kan være en av de tiltenkte brukerne, men ikke den eneste.
28. Når det er praktisk mulig, stiles attestasjonsuttalelsen til alle de tiltenkte brukerne, men i noen tilfeller kan det finnes andre tiltenkte brukere. Praktiserende revisor vil ikke alltid være i stand til å identifisere alle som vil lese attestasjonsuttalelsen, spesielt når det er et stort antall personer som har tilgang til den. I slike tilfeller, og særlig når sannsynligheten er til stede for at mulige lesere har et vidt spekter av interesser i saksforholdet, kan tiltenkte brukere bli begrenset til store aksjonærer med vesentlige og felles interesser. Tiltenkte brukere kan identifiseres på forskjellige måter, for eksempel etter avtale mellom praktiserende revisor og den ansvarlige eller engasjerende part, eller ved lov.
29. Når det er praktisk mulig, deltar tiltenkte brukere eller deres representanter sammen med praktiserende revisor og den ansvarlige part (og den engasjerende part, dersom de ikke er identiske) i arbeidet med å fastsette oppdragets vilkår. Uansett om andre deltar, og i motsetning til avtalte kontrollhandlinger (som innebærer rapportering av funn basert på handlingene i stedet for en konklusjon), er praktiserende revisor:
- (a) ansvarlig for å fastsette arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger, og
 - (b) forpliktet til å forfølge ethvert forhold som praktiserende revisor blir oppmerksom på, som medfører at praktiserende revisor stiller spørsmål om hvorvidt det skal foretas en vesentlig endring i informasjonen om saksforholdet.
30. I noen tilfeller stiller tiltenkte brukere (for eksempel banker og tilsynsmyndigheter) krav om eller anmoder den ansvarlige part (eller den engasjerende part, dersom de ikke er identiske) om å sørge for at et attestasjonsoppdrag blir gjennomført for et bestemt formål. Når oppdrag er beregnet for bestemte tiltenkte brukere eller et bestemt formål, kan praktiserende revisor vurdere å begrense bruken av attestasjonsuttalelsen til disse tiltenkte brukerne eller dette bestemte formålet.

Saksforhold

31. Saksforholdet og informasjonen om saksforholdet som et attestasjonsoppdrag dreier seg om kan ha mange former, for eksempel følgende:
- Økonomiske resultater eller forhold (for eksempel historisk eller fremtidig økonomisk stilling, økonomisk resultater og kontantstrømmer) der informasjonen om saksforholdet kan være innregningen, målingen, presentasjonen eller opplysningene i årsregnskapet.
 - Ikke-økonomiske prestasjoner eller forhold (for eksempel et foretaks prestasjoner) der informasjonen om saksforholdet kan være nøkkelindikatorer for måleeffektivitet og kostnadseffektivitet.
 - Fysiske egenskaper (for eksempel kapasiteten til et anlegg) der informasjonen om saksforholdet kan være et spesifikasjonsdokument.
 - Systemer og prosesser (for eksempel et foretaks intern kontroll- eller IT-system) der

- informasjonen om saksforholdet kan være en påstand om måleffektivitet.
 - Atferd (for eksempel styringsatferd, overholdelse av regelverk, personalbehandling) der informasjonen om saksforholdet kan være en erklæring om overholdelse eller en erklæring om måleffektivitet.
32. Saksforhold har forskjellige karakteristiske trekk, herunder i hvilken grad informasjon om dem er kvalitativ kontra kvantitativ, objektiv kontra subjektiv, historisk kontra fremtidsrettet, og henviser til et bestemt tidspunkt eller dekker en tidsperiode. Slike karakteristiske trekk påvirker:
- (a) med hvilken presisjon saksforholdet kan vurderes eller måles mot kriterier, og
 - (b) det tilgjengelige bevisets troverdighet.
- Attestasjonsuttalelsen nevner karakteristiske trekk av spesiell betydning for de tiltenkte brukerne.
33. Et hensiktsmessig saksforhold:
- (a) er identifiserbart og kan være gjenstand for en konsistent vurdering eller måling mot identifiserte kriterier, og
 - (b) foreligger i en slik form at informasjonen om saksforholdet kan være gjenstand for handlinger for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å underbygge en konklusjon om betryggende sikkerhet eller moderat sikkerhet, alt ettersom hva som er relevant.

Kriterier

34. Kriterier er målestokker som brukes til å vurdere eller måle saksforholdet, herunder, der dette er relevant, målestokker for presentasjon og innhold. Kriterier kan være formelle. Kriteriene for utarbeidelse av årsregnskap kan for eksempel være internasjonale standarder for økonomisk rapportering eller internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor, mens kriteriene for rapportering om intern kontroll kan være et etablert rammeverk for intern kontroll eller individuelle kontrollmål utformet spesielt for oppdraget. Ved rapportering om overholdelse kan kriteriene være gjeldende lov, forskrift eller avtale. Eksempler på mindre formelle kriterier er interne atferdsregler eller et avtalt ytelsesnivå (som for eksempel hvor mange ganger en bestemt komité forventes å møtes i løpet av et år).
35. Egnede kriterier er nødvendige for å kunne gjennomføre en rimelig konsistent vurdering eller måling av et saksforhold innenfor rammen av profesjonelt skjønn. Uten denne referanserammen vil enhver konklusjon være åpen for individuell tolkning og misforståelser. Egnede kriterier er sensitive for den sammenheng de anvendes i, dvs. avhengige av omstendighetene ved oppdraget. Selv for et og samme saksforhold kan det være forskjellige kriterier. En ansvarlig part kan for eksempel velge antall kundeklager som er blitt løst til kundens tilfredsstillelse som saksforhold for kundetilfredshet, mens en annen ansvarlig part kan velge antall kjøp som er foretatt i de tre månedene som følger etter det første kjøpet.
36. Egnede kriterier har følgende karakteristiske trekk:
- (a) Relevans: Kriteriene er relevante dersom de bidrar til konklusjoner som hjelper de tiltenkte brukerne med å treffe beslutninger.
 - (b) Fullstendighet: Kriteriene er tilstrekkelig fullstendige dersom relevante faktorer som kan påvirke konklusjonene innenfor rammen av omstendighetene ved oppdraget, ikke er utelatt. Fullstendige kriterier omfatter, der dette er relevant, målestokker for presentasjon og innhold.

- (c) Pålitelighet: Kriteriene er pålitelige dersom de gjør det mulig å gjennomføre en rimelig konsistent vurdering eller måling av saksforholdet, herunder, der dette er relevant, presentasjon og innhold, når de brukes under like omstendigheter av like kvalifiserte praktiserende revisorer.
 - (d) Nøytralitet: Kriteriene er nøytrale dersom de bidrar til konklusjoner som er fri for skjevheter.
 - (e) Forståelighet: Kriteriene er forståelige dersom de bidrar til konklusjoner som er klare og utfyllende og ikke er gjenstand for vesentlig forskjellige tolkninger.
- Vurdering eller måling av et saksforhold på bakgrunn av praktiserende revisors egne forventninger, skjønn eller individuelle erfaring er ikke å regne som egnede kriterier.
37. Praktiserende revisor vurderer kriterienes egnethet for et bestemt oppdrag ved å vurdere hvorvidt de gjenspeiler de ovennevnte karakteristiske trekkene. Den relative betydningen av hvert karakteristisk trekk for et bestemt oppdrag er gjenstand for skjønn. Kriterier kan enten være etablerte eller spesielt utviklet. Etablerte kriterier er kriterier som følger av lov eller forskrifter, eller som er utstedt av et godkjent eller anerkjent faglig organ som følger betryggende prosesser. Spesielt utviklede kriterier er kriterier som er utformet for oppdragets formål. Om kriterier er etablerte eller spesielt utviklet påvirker arbeidet som praktiserende revisor utfører for å vurdere deres egnethet for et bestemt oppdrag.
38. Kriterier må være tilgjengelige for de tiltenkte brukerne slik at de kan forstå hvordan saksforholdet er blitt vurdert eller målt. Kriterier gjøres tilgjengelige for de tiltenkte brukerne på en eller flere av de følgende måter:
- (a) Gjennom offentliggjøring.
 - (b) Gjennom innlemmelse på en tydelig måte i presentasjonen av informasjonen om saksforholdet.
 - (c) Gjennom innlemmelse på en tydelig måte i attestasjonsuttalelsen.
 - (d) Gjennom generell forståelse, for eksempel kriteriet for måling av tid i timer og minutter.

Kriterier kan også kun være tilgjengelige for bestemte tiltenkte brukere, for eksempel vilkårene i en avtale eller kriterier utstedt av en bransjeorganisasjon som kun er tilgjengelige for bransjens medlemmer. Når identifiserte kriterier kun er tilgjengelige for bestemte tiltenkte brukere, eller kun er relevante for et bestemt formål, er bruken av attestasjonsuttalelsen begrenset til disse brukerne eller dette formålet⁸.

Bevis

39. Praktiserende revisor planlegger og gjennomfører et attestasjonsoppdrag med en profesjonelt skeptisk holdning for å oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis om hvorvidt informasjonen om saksforholdet er fri for vesentlig feilinformasjon. Praktiserende revisor vurderer vesentlighet, risiko ved attestasjonsoppdraget samt omfanget av og kvaliteten på tilgjengelig bevis ved planlegging og gjennomføring av

⁸ Selv om den tiltenkte bruken av en attestasjonsuttalelse kan være begrenset når den utelukkende er ment for bestemte tiltenkte brukere eller et bestemt formål, gir ikke fraværet av en uttrykt begrensning av bruken i forhold til en bestemt leser eller et bestemt formål i seg selv uttrykk for at praktiserende revisor har et juridisk ansvar overfor denne leseren eller dette formålet. Om praktiserende revisor har et juridisk ansvar eller ikke, vil avhenge av omstendighetene ved hvert tilfelle og den relevante jurisdiksjonen.

oppdraget, særlig ved fastsettelse av arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av bevis.

Profesjonell skepsis

40. Praktiserende revisor planlegger og gjennomfører et attestasjonsoppdrag med en profesjonelt skeptisk holdning og er innforstått med at det kan forekomme omstendigheter som kan medføre at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon. En profesjonelt skeptisk holdning innebærer at praktiserende revisor foretar en kritisk vurdering av og stiller spørsmål om gyldigheten av innhentet bevis og er oppmerksom på bevis som motsier eller reiser tvil om påliteligheten til dokumenter eller uttalelser fra den ansvarlige part. En profesjonelt skeptisk holdning er for eksempel nødvendig gjennom hele oppdragsprosessen for at praktiserende revisor skal redusere risikoen for å overse mistenkelige omstendigheter, overgeneralisere når det trekkes konklusjoner basert på observasjoner eller benytte feilaktige forutsetninger ved fastsettelse av arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av bevis og vurdering av resultatet av disse handlingene.
41. Et attestasjonsoppdrag vil sjelden omfatte en gransking av om dokumentasjonen er autentisk, og praktiserende revisor er heller ikke opplært til, eller forventet å være, ekspert på en slik vurdering. Praktiserende revisor foretar imidlertid en vurdering av påliteligheten av informasjon som brukes som revisjonsbevis, for eksempel kopier, fakser og fotograferte, digitaliserte eller andre elektroniske dokumenter, herunder en vurdering av kontroller knyttet til utarbeidelsen og vedlikeholdet av informasjonen, der dette er relevant.

Tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis

42. Tilstrekkelighet er målet på omfanget av bevis. Hensiktsmessighet er målet på bevisets kvalitet, det vil si dets relevans og pålitelighet. Hvor mye bevis som er nødvendig påvirkes av risikoen for at informasjonen om saksforholdet inneholder feilinformasjon (jo større risiko, desto mer bevis vil sannsynligvis være nødvendig) og av bevisets kvalitet (jo høyere kvalitet, desto lavere omfang). Bevisets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet henger følgelig sammen. Innhenting av mer bevis kompenserer imidlertid ikke i seg selv for bevisets lave kvalitet.
43. Bevisets pålitelighet påvirkes av dets kilde og art, og avhenger av omstendighetene rundt innhenting. Det er mulig å generalisere påliteligheten av forskjellige arter bevis. Slike generaliseringer er imidlertid gjenstand for viktige unntak. Selv når bevis innhentes fra eksterne kilder utenfor foretaket kan det foreligge omstendigheter som kan påvirke den innhentede informasjonens pålitelighet. Bevis som er innhentet fra en uavhengig ekstern kilde kan for eksempel være upålitelig dersom kilden ikke er kompetent. Med forbehold om at det kan finnes unntak, kan følgende generaliseringer av bevisets pålitelighet være nyttige:
 - Revisjonsbevis er mer pålitelig dersom det innhentes fra uavhengige kilder utenfor foretaket.
 - Revisjonsbevis som er generert internt, er mer pålitelig når de relaterte kontrollene som er innført av foretaket, er effektive.
 - Revisjonsbevis som innhentes direkte av revisor (for eksempel observasjon av anvendelsen av en kontroll), er mer pålitelig enn revisjonsbevis som innhentes indirekte eller gjennom følgeslutninger (for eksempel forespørsler om anvendelsen av en kontroll).

- Revisjonsbevis er mer pålitelig når det foreligger skriftlig, det være seg på papir, elektronisk eller annet medium (for eksempel er et møtereferat som er skrevet under møtet, mer pålitelig enn en senere muntlig fremstilling av de drøftede sakene).
 - Revisjonsbevis i form av originaldokumenter er mer pålitelig enn revisjonsbevis i form av kopier eller faksimile.
44. Praktiserende revisor opparbeider vanligvis en høyere sikkerhet når bevis innhentet fra forskjellige kilder eller av forskjellig art er overensstemmende enn når poster av bevis vurderes individuelt. I tillegg kan innhenting av bevis fra forskjellige kilder eller av forskjellig art tyde på at et bevis ikke er pålitelig. Bekreftende informasjon innhentet fra en kilde som er uavhengig av foretaket kan for eksempel øke sikkerheten praktiserende revisor skaffer seg fra en uttalelse fra den ansvarlige part. Motsatt, når bevis innhentet fra en kilde ikke er overensstemmende med bevis innhentet fra en annen kilde, fastsetter praktiserende revisor hvilke ytterligere handlinger som er nødvendige for å oppklare uoverensstemmelsen.
45. Når det gjelder innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis, er det generelt vanskeligere å gi sikkerhet om informasjon om saksforholdet over en tidsperiode enn om informasjon om saksforholdet per et bestemt tidspunkt. I tillegg er konklusjoner om prosesser vanligvis begrenset til perioden som dekkes av oppdraget, og praktiserende revisor gir ingen konklusjon om hvorvidt prosessen vil fortsette å fungere på angitt måte i fremtiden.
46. Revisor vurderer forholdet mellom kostnadene ved å innhente bevis og nytten av informasjonen som innhentes. At det er vanskelig eller kostbart å innhente bevis er imidlertid ikke i seg selv en gyldig grunn til å unnlate å utføre en handling for å innhente bevis som det ikke finnes noe alternativ for. Praktiserende revisor anvender profesjonelt skjønn og har en profesjonelt skeptisk holdning ved vurdering av kvantiteten av og kvaliteten på bevis, og dermed også dets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet, for å underbygge attestasjonsuttalelsen.

Vesentlighet

47. Vesentlighet er relevant når praktiserende revisor fastsetter arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av bevis, og ved vurdering av hvorvidt informasjonen om saksforholdet ikke inneholder feilinformasjon. Ved vurdering av vesentlighet må praktiserende revisor forstå og ta standpunkt til hvilke faktorer som kan påvirke de tiltenkte brukernes beslutninger. Når for eksempel de identifiserte kriteriene åpner for variasjoner i presentasjonen av informasjonen om saksforholdet, vurderer praktiserende revisor hvordan den vedtatte presentasjonen kan påvirke de tiltenkte brukernes beslutninger. Vesentlighet vurderes i forhold til kvantitative og kvalitative faktorer, som for eksempel relativ betydning, arten og omfanget av disse faktorenes innvirkning på vurderingen eller målingen av saksforholdet og de tiltenkte brukernes interesser. Vurderingen av vesentlighet og den relative betydningen av kvantitative og kvalitative faktorer for et bestemt oppdrag, er gjenstand for praktiserende revisors skjønn.

Risiko ved attestasjonsoppdrag

48. Risiko ved attestasjonsoppdrag er risikoen for at praktiserende revisor uttrykker en feilaktig konklusjon når informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon⁹. På et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet reduserer

⁹ (a) Dette omfatter risikoen for at praktiserende revisor, på direkte rapporteringsoppdrag der informasjonen om saksforhold utelukkende er presentert i praktiserende revisors konklusjon,

praktiserende revisor risikoen ved attestasjonsoppdraget til et akseptabelt lavt nivå under hensyn til omstendighetene ved oppdraget for å skaffe seg høy sikkerhet som grunnlag for at praktiserende revisors konklusjon kan uttrykkes i en positiv form. Risikoen ved attestasjonsoppdraget er høyere på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet enn på et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet på grunn av forskjellen i arten, tidspunktet for eller omfanget av handlinger for innhenting av bevis. På et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, er imidlertid kombinasjonen av arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av bevis minst tilstrekkelig til at praktiserende revisor kan fremskaffe meningsfull sikkerhet som grunnlag for en negativ uttrykksform. For å være meningsfull må det være en sannsynlighet for at sikkerheten som fremskaffes av praktiserende revisor vil øke de tiltenkte brukernes tillit til informasjonen om saksforholdet til et nivå som er klart høyere enn ubetydelig.

49. Generelt kan risiko ved attestasjonsoppdrag forekomme som resultat av følgende komponenter, selv om ikke alle disse komponentene nødvendigvis vil være til stede eller vil være vesentlige for alle attestasjonsoppdrag:
- (a) Risikoen for at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon, som igjen består av:
 - (i) Iboende risiko: Risikoen for at informasjonen om saksforholdet inneholder feilinformasjon som kan være vesentlig, når det ses bort fra tilhørende kontroller, og
 - (ii) Kontrollrisiko: Risikoen for at tilhørende interne kontroller ikke i tide vil forebygge, eller avdekke og korrigere, vesentlig feilinformasjon som kan forekomme. Når kontrollrisiko er relevant for saksforholdet, vil det alltid finnes en viss kontrollrisiko på grunn av de iboende begrensningene i utformingen og driften av intern kontroll, og
 - (b) Oppdagelsesrisiko: Risikoen for at praktiserende revisor ikke vil avdekke vesentlig feilinformasjon som eksisterer.

I hvilken grad praktiserende revisor vurderer hver av disse komponentene påvirkes av omstendighetene ved oppdraget, særlig av saksforholdets art og hvorvidt det gjennomføres et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet.

Art, tidspunkt for og omfang av handlinger for innhenting av bevis

50. Den nøyaktige arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av bevis vil variere fra et oppdrag til et annet. I teorien finnes det uendelig mange forskjellige handlinger for innhenting av bevis. I praksis er det imidlertid vanskelig å kommunisere disse på en klar og utvetydig måte. Praktiserende revisor forsøker å kommunisere dem på en klar og utvetydig måte og bruker den formen som tilfredsstillende kravene til et

feilaktig konkluderer med at saksforholdet i det alt vesentlige stemmer overens med kriteriene, for eksempel: “Vi mener at den interne kontrollen, vurdert mot *XYZ-kriteriene*, i det alt vesentlige er effektiv.”

(b) I tillegg til risikoen ved attestasjonsoppdraget er praktiserende revisor eksponert for risikoen for å uttrykke en feilaktig konklusjon når informasjonen om saksforhold ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, samt risikoer i form av tap knyttet til rettssaker, negativ publisitet eller andre hendelser som oppstår i forbindelse med et saksforhold som det rapporteres om. Disse risikoene er ikke en del av risikoen ved attestasjonsoppdraget.

attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet¹⁰.

51. "Høy sikkerhet" er et begrep som henviser til akkumuleringen av bevis som er nødvendig for at praktiserende revisor skal kunne konkludere i forhold til informasjonen om saksforholdet sett under ett. For å kunne gi uttrykk for en konklusjon i positiv form slik dette er påkrevet på et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet, må praktiserende revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som en del av en gjentakende, systematisk oppdragsprosess som går ut på å:
- (a) skaffe seg en forståelse av saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget som, avhengig av saksforholdet, innebærer å skaffe seg en forståelse av intern kontroll,
 - (b) basert på denne forståelsen, vurdere risikoen for at informasjonen om saksforholdet kan inneholde feilinformasjon som kan være vesentlig,
 - (c) håndtere anslåtte risikoer, herunder å utarbeide plan for overordnet håndtering samt fastsette arten, tidspunktet for og omfanget av videre handlinger,
 - (d) gjennomføre videre handlinger som er tydelig knyttet til de identifiserte risikoene ved å bruke en kombinasjon av inspeksjon, observasjon, bekreftelse, kontrollberegning, gjentakelse, analytiske handlinger og forespørsler. Slike videre handlinger omfatter substanskontroller, herunder, der dette er relevant, innhenting av bekreftende informasjon fra kilder som er uavhengige av den ansvarlige part, og avhengig av saksforholdets art, tester av kontrollene måleffektivitet, og
 - (e) vurdere tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av bevis.
52. "Høy sikkerhet" er mindre enn absolutt sikkerhet. Å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til null er svært sjeldent oppnåelig eller kostnadseffektivt som følge av blant annet følgende faktorer:
- Bruken av utvalgsbaserte kontrollmetoder.
 - De iboende begrensningene ved intern kontroll.
 - Det faktum at mye av beviset som er tilgjengelig for praktiserende revisor er mer underbyggende enn absolutt.
 - Bruken av skjønn ved innhenting og vurdering av bevis og ved utforming av konklusjoner basert på dette beviset.
 - I noen tilfeller, saksforholdets karakteristiske trekk ved vurdering eller måling mot identifiserte kriterier.
53. Både attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet krever anvendelse av attestasjonsferdigheter og -teknikker samt innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som del av en gjentakende, systematisk oppdragsprosess, som omfatter opparbeidelse av en forståelse av saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget. Arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet er imidlertid med hensikt begrenset i

¹⁰ Når informasjonen om saksforhold består av flere aspekter, kan det avgis separate konklusjoner om hvert aspekt. Ettersom det ikke er nødvendig at alle slike konklusjoner henviser til samme nivå av handlinger for innhenting av bevis, uttrykkes hver konklusjon i den formen som tilfredsstillende kravene til et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet.

forhold til et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet. For noen saksforhold kan det foreligge spesifikke uttalelser som gir veiledning om handlinger for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. BSR 2400, "Begrenset revisjon av regnskaper" fastsetter for eksempel at tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for begrenset revisjon av regnskaper hovedsakelig innhentes gjennom analytiske kontrollhandlinger og forespørsler. I fravær av en relevant uttalelse varierer handlingene for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis etter omstendighetene ved oppdraget, og da særlig saksforholdet, og behovene til de tiltenkte brukerne og den engasjerende part, herunder relevante tids- og kostnadsbegrensninger. Dersom praktiserende revisor ved attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet, eller attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, blir oppmerksom på et forhold som medfører at praktiserende revisor stiller spørsmål om hvorvidt det bør foretas en vesentlig endring i informasjonen om saksforholdet, følger praktiserende revisor opp forholdet ved å gjennomføre andre handlinger som gjør det mulig for praktiserende revisor å uttale seg om det.

Kvantitet av og kvalitet på tilgjengelig bevis

54. Kvantiteten av eller kvaliteten på tilgjengelig bevis påvirkes av:
- (a) De karakteristiske trekkene ved saksforholdet eller informasjonen om saksforholdet. Det kan for eksempel forventes mindre objektivt bevis når informasjonen om saksforholdet er fremtidsrettet og ikke historisk (se punkt 32), og
 - (b) Omstendigheter ved oppdraget utover saksforholdets karakteristiske trekk når bevis som rimelig kan forventes å eksistere ikke er tilgjengelig på grunn av for eksempel tidspunktet for praktiserende revisors møte, et foretaks oppbevaringspraksis for dokumenter eller en begrensning som er pålagt av den ansvarlige part.
- Tilgjengelig bevis vil vanligvis være mer underbyggende enn absolutt.
55. En konklusjon uten forbehold er ikke tilfredsstillende for noen av de to attestasjonsoppdragstypene dersom det foreligger en vesentlig begrensning av omfanget av praktiserende revisors arbeid, dvs. når:
- (a) omstendigheter hindrer praktiserende revisor i å innhente bevis som er nødvendig for å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et hensiktsmessig nivå, eller
 - (b) den ansvarlige eller engasjerende part pålegger en begrensning som hindrer praktiserende revisor i å innhente bevis som er nødvendig for å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et hensiktsmessig nivå.

Attestasjonsuttalelse

56. Praktiserende revisor fremlegger en skriftlig uttalelse som inneholder en konklusjon som gjengir den fremskaffede sikkerheten om informasjonen om saksforholdet. RS-ene, SBR-ene og SA-ene fastsetter grunnleggende elementer for attestasjonsuttalelser. I tillegg vurderer praktiserende revisor andre rapporteringsansvar, herunder kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, når dette er relevant.
57. På et påstandsbasert oppdrag kan praktiserende revisors konklusjon formuleres enten:
- (a) med henvisning til den engasjerende parts påstand (for eksempel: "Etter vår mening er *den ansvarlige parts* påstand om at intern kontroll i det alt vesentlige er effektiv, vurdert mot *XYZ-kriteriene, rettvise*"), eller
 - (b) med direkte henvisning til saksforholdet og kriteriene (for eksempel: "Vi mener at den interne kontrollen, vurdert mot *XYZ-kriteriene*, i det alt vesentlige er effektiv").
- På et direkte rapporteringsoppdrag formuleres praktiserende revisors konklusjon med

- direkte henvisning til saksforholdet og kriteriene.
58. På et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet gir praktiserende revisor uttrykk for sin konklusjon i positiv form, for eksempel: “Vi mener at den interne kontrollen, vurdert mot *XYZ-kriteriene*, i det alt vesentlige er effektiv.” Denne uttrykksformen overbringer “høy sikkerhet”. Når praktiserende revisor har gjennomført handlinger for innhenting av bevis av en art, på et tidspunkt og av et omfang som er betryggende, gitt saksforholdets karakteristiske trekk og andre relevante omstendigheter ved oppdraget beskrevet i attestasjonsuttalelsen, har praktiserende revisor innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis til å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et akseptabelt lavt nivå.
59. På et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, gir praktiserende revisor uttrykk for sin konklusjon i negativ form, for eksempel, “Basert på vårt arbeid beskrevet i denne uttalelsen er vi ikke blitt oppmerksom på noe som gir grunn til å tro at den interne kontrollen i det alt vesentlige ikke er effektiv, vurdert mot *XYZ-kriteriene*.” Denne uttrykksformen overbringer en grad av "moderat sikkerhet" som er proporsjonal med nivået for praktiserende revisors handlinger for innhenting av bevis, gitt saksforholdets karakteristiske trekk og andre omstendigheter ved oppdraget beskrevet i attestasjonsuttalelsen.
60. Praktiserende revisor gir ikke uttrykk for en konklusjon uten forbehold for noen av de to attestasjonsoppdragstypene når følgende omstendigheter foreligger og konsekvensen av forholdet etter praktiserende revisors skjønn er eller kan være vesentlig:
- (a) Det foreligger en begrensning av omfanget av praktiserende revisors arbeid (se punkt 55). Praktiserende revisor gir uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en konklusjon om at praktiserende revisor ikke kan uttale seg avhengig av hvor vesentlig eller omfattende begrensningen er. I noen tilfeller vurderer praktiserende revisor å trekke seg fra oppdraget.
 - (b) I de tilfeller der:
 - (i) praktiserende revisors konklusjon er formulert med henvisning til den ansvarlige parts uttalelse, og uttalelsen i det alt vesentlige ikke er rettvise, eller
 - (ii) praktiserende revisors konklusjon er formulert med direkte henvisning til saksforholdet og kriteriene, og informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon¹¹,
 - (iii) praktiserende revisor gir uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon avhengig av hvor vesentlig eller omfattende forholdet er.
 - (c) Når det etter at oppdraget er akseptert, oppdages at kriteriene er uegnet eller at saksforholdet ikke er tilfredsstillende for et attestasjonsoppdrag. Praktiserende revisor gir i slike tilfeller uttrykk for:
 - (i) en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon avhengig av hvor vesentlig eller omfattende forholdet er, når de uegnede kriteriene eller det

¹¹ På direkte rapporteringsoppdrag der informasjonen om saksforholdet utelukkende er presentert i praktiserende revisors konklusjon og praktiserende revisor konkluderer med at saksforholdet i det alt vesentlige ikke stemmer overens med kriteriene, for eksempel: “Med unntak av [...], mener vi at den interne kontrollen, vurdert mot *XYZ-kriteriene*, i det alt vesentlige er effektiv”, vil en slik konklusjon også bli betraktet som en konklusjon med forbehold (eller eventuelt som en negativ konklusjon).

- ikke-tilfredsstillende saksforholdet kan villedde de tiltenkte brukerne, eller
- (ii) i andre tilfeller, en konklusjon med forbehold eller en konklusjon om at praktiserende revisor ikke kan uttale seg avhengig av hvor vesentlig eller omfattende forholdet er.

I noen tilfeller vurderer praktiserende revisor å trekke seg fra oppdraget.

Utilbørlig bruk av praktiserende revisors navn

61. En praktiserende revisor assosieres med et saksforhold når praktiserende revisor uttaler seg om informasjon om dette saksforholdet eller samtykker i å bruke navnet sitt i tilknytning til dette saksforholdet i en profesjonell sammenheng. Dersom praktiserende revisor ikke er assosiert med informasjonen på denne måten, kan tredjeparter ikke tillegge praktiserende revisor noe ansvar. Dersom praktiserende revisor blir klar over at en part på utilbørlig måte bruker praktiserende revisors navn i forbindelse med et saksforhold, krever praktiserende revisor at dette opphører. Praktiserende revisor vurderer også hvilke andre skritt som kan være nødvendige, som for eksempel å informere eventuelle kjente tredjeparter som er brukere av informasjonen om den utilbørlige bruken av praktiserende revisors navn eller søke juridisk assistanse.

Tillegg for offentlig sektor

1. Dette rammeverket er relevant for alle revisorer i offentlig sektor som er uavhengige av det foretaket de gjennomfører attestasjonsoppdrag for. Når revisorer i offentlig sektor ikke er uavhengige av foretaket de gjennomfører attestasjonsoppdrag for, skal veiledningen i fotnote 1 følges.¹²

Vedlegg

Forskjeller mellom attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet

Dette vedlegget beskriver de forskjellene mellom attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet som er diskutert i dette rammeverket (se for øvrig punktene det henvises til).

Oppdragstype	Formål	Handlinger for innhenting av bevis ¹³	Attestasjonsuttalelse
Attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet	En reduksjon av risikoen ved attestasjonsoppdraget til et akseptabelt lavt	Tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis innhentes som en del av en systematisk	Beskrivelse av omstendighetene ved oppdraget og en konklusjon som

¹² Når ansettelsesforhold ifølge lov eller forskrift ikke medfører manglende uavhengighet, skal revisor opplyse om dette i sin uttalelse.

¹³ En detaljert drøftelse om krav til innhenting av bevis er kun mulig innenfor SA-ene som omhandler spesifikke saksforhold.

	<p>nivå under hensyn til omstendighetene ved oppdraget, som grunnlag for at praktiserende revisors konklusjon kan uttrykkes i en positiv form (punkt 11)</p>	<p>oppdragsprosess som omfatter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opparbeidelse av en forståelse av omstendighetene ved oppdraget. • Vurdering av risikoer. • Håndtering av anslåtte risikoer. • Gjennomføring av videre handlinger ved å bruke en kombinasjon av inspeksjon, observasjon, bekreftelse, kontrollberegning, gjentakelse, analytiske kontrollhandlinger og forespørsler. Slike videre handlinger omfatter substanskontroller, herunder, der dette er relevant, innhenting av bekreftende informasjon og, avhengig av saksforholdets art, tester av kontrollenes måleffektivitet. Vurdering av beviset som er innhentet (punktene 51 og 52). 	<p>uttrykkes i en positiv form (punkt 58)</p>
<p>Attestasjonsoppdrag som skal gi begrenset sikkerhet</p>	<p>En reduksjon av risikoen for attestasjonsoppdraget til et nivå som er akseptabelt under hensyn til omstendighetene ved oppdraget, men der</p>	<p>Tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis innhentes som en del av en systematisk oppdragsprosess som omfatter opparbeidelse av en forståelse av</p>	<p>Beskrivelse av omstendighetene ved oppdraget og en konklusjon som uttrykkes i en negativ form (punkt 59)</p>

	risikoen er større enn for et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet, som grunnlag for at praktiserende revisors konklusjon kan uttrykkes i en negativ form (punkt 11)	saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget, men der handlingene med hensikt er begrenset i forhold til et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet (punkt 53)	
--	---	---	--