

## **RS 800 – Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål**

(Vedtatt av NSRFs styre med virkning for uttalelser som avgis for perioder avsluttet 1. januar 1998 eller senere.)

### *Innhold*

	<b>Avsnitt</b>
Innledning	1-2
Generelle vurderinger	3-8
Uttalelser om regnskaper som er utarbeidet på et annet grunnlag for regnskapsavleggelse enn regnskapsloven og god regnskapsskikk	9-11
Uttalelser vedrørende en del av et regnskap	12-17
Uttalelser vedrørende overholdelse av kontraktvilkår	18-20
Uttalelser vedrørende sammenfattede regnskaper	21-25
Tillegg for offentlig sektor	

- Vedlegg 1: Eksempel på revisjonsberetning for regnskaper som er utarbeidet på et annet grunnlag for regnskapsavleggelse enn regnskapsloven og god regnskapsskikk
- Vedlegg 2: Eksempler på revisors uttalelser om en del av et regnskap
- Vedlegg 3: Eksempel på revisors uttalelser vedrørende overholdelse av kontraktvilkår
- Vedlegg 4: Eksempler på uttalelser vedrørende sammenfattede regnskaper

RS 800 "Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål" må leses i sammenheng med "Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester" som beskriver grunnlaget for utarbeidelsen av standardene, forholdet mellom standardene og lovgivningen om revisors oppgaver og plikter, og standardenes autoritet.

### *Innledning*

- Hensikten med denne standarden er å fastsette normer og gi veiledning i forbindelse med revisjonsoppdrag med spesielle formål, herunder uttalelser til
  - regnskaper som er utarbeidet på et annet grunnlag for regnskapsavleggelse enn regnskapsloven og god regnskapsskikk
  - spesifikke kontoer, elementer av kontoer eller poster i årsregnskapet (heretter kalt uttalelse vedrørende en del av årsregnskapet),
  - overholdelse av kontraktvilkår, og
  - sammenfattet regnskap.Denne standarden kan ikke anvendes i forbindelse med begrenset revisjon av regnskaper, avtalte kontrollhandlinger eller kvalifisert utarbeidelse av regnskap.
- Som grunnlag for sin uttalelse må revisor gjennomgå og vurdere de konklusjoner som er trukket på grunnlag av revisjonsbevis innhentet på revisjonsoppdraget med spesielt formål. Uttalelsen må inneholde en klart uttrykt skriftlig konklusjon.**

## Generelle vurderinger

3. Type, tidspunkt for utførelse og omfang av arbeid som utføres på et revisjonsoppdrag med spesielt formål vil variere etter forholdene. **Før revisor påtar seg et oppdrag med spesielt formål, skal revisor forsikre seg om at det er enighet med klienten om oppdragets art, og om form og innhold i den uttalelse som skal avgis.**
4. Ved planlegging av revisjonsarbeidet har revisor behov for en klar forståelse av formålet med den økonomiske informasjonen som det skal avgis uttalelse om, og hvem som skal benytte den. For å unngå at revisors uttalelse blir benyttet til annet enn det den er bestemt for, kan revisor i uttalelsen finne det hensiktsmessig å indikere formålet med utarbeidelse av uttalelsen og eventuelle restriksjoner på distribusjon og bruk.
5. **Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål, unntatt uttalelser vedrørende sammenfattet regnskap, må inneholde følgende grunnleggende elementer, vanligvis i følgende rekkefølge:**
  - a) **Beskrivende overskrift<sup>1</sup>**
  - b) **Adressat**
  - c) **Et åpnings- eller innledningsavsnitt**
    - i) **identifikasjon av den reviderte økonomiske informasjon**
    - ii) **en angivelse av foretaksledelsens og revisors oppgaver**
  - d) **Et avsnitt om type og omfang av revisjonen**
    - i) **henvisning til de revisjonsstandarder som er aktuelle og**
    - ii) **en beskrivelse av det arbeid revisor har utført**
  - e) **Et konklusjonsavsnitt med uttalelse om den økonomiske informasjonen**
  - f) **Sted og dato**
  - g) **Revisors firma**
  - h) **Revisors underskrift**

**En viss ensartethet i form og innhold av revisors uttalelse er fordelaktig fordi det fremmer leserens forståelse.**
6. I de tilfeller hvor et foretak skal gi økonomisk informasjon til offentlige myndigheter, bostyrer, forsikringsselskap eller andre foretak, kan det være et fastlagt format for revisors uttalelse. Slike skjematiske uttalelser er ikke nødvendigvis i overensstemmelse med kravene i denne standarden. En skjematisk uttalelse kan for eksempel kreve en bekreftelse av fakta når det riktige vil være å gi uttrykk for revisors mening, den kan kreve en konklusjon om forhold som ligger utenfor revisjonens omfang eller utelate vesentlige formuleringer. **Når det er krav om å avgi uttalelse i henhold til et fastlagt format, må revisor vurdere innhold og formuleringer i den skjematiske uttalelsen og, når det anses nødvendig, foreta hensiktsmessige endringer for å tilfredsstille kravene i denne standarden, enten ved å skrive om formularet eller ved å legge ved en separat uttalelse.**
7. Når informasjonen som revisor er blitt bedt om å uttale seg om er basert på vilkår i henhold til en avtale, vil revisor vurdere om ledelsen har lagt en spesiell tolkning av avtalen til grunn ved utarbeidelse av informasjonen. En tolkning er spesiell når en annen mulig tolkning ville medført en vesentlig forskjell i den økonomiske informasjonen.

---

<sup>1</sup> Det kan være aktuelt å bruke begrepet "uavhengig revisor" i overskriften for å skille uttalelsen fra rapporter som kan være avgitt av andre, f.eks. av medlemmer av ledelsen, eller fra rapporter fra andre revisorer som ikke er underlagt de samme etiske retningslinjer som den uavhengige revisor.

8. **Revisor må vurdere om en spesiell tolkning av en avtale som den økonomiske informasjonen er basert på, kommer klart til uttrykk i informasjonen.** Revisor kan i uttalelsen for revisjonsoppdrag med spesielt formål, ønske å referere til det punktet i den økonomiske informasjonen som beskriver denne tolkningen.

*Uttalelser om regnskaper som er utarbeidet på et annet grunnlag for regnskapsavleggelse enn regnskapsloven og god regnskapsskikk*

9. Grunnlaget for en regnskapsavleggelse omfatter et sett av kriterier for utarbeidelse av regnskaper som gjelder for alle vesentlige poster og som er alminnelig akseptert. Årsregnskapet kan utarbeides for et spesielt formål i overensstemmelse med et annet grunnlag for regnskapsavleggelse enn regnskapsloven og god regnskapsskikk (her kalt «et annet grunnlag for regnskapsavleggelse»). En blanding av regnskapsprinsipper tilpasset individuelle ønsker er ikke et slikt annet grunnlag for regnskapsavleggelsen. Et annet grunnlag for regnskapsavleggelse kan være:
- Det som benyttes av et foretak for å avlegge skatteregnskap.
  - Regnskap avlagt etter kontantprinsippet.
  - Rapporteringskrav fastsatt av offentlig tilsynsmyndighet.
10. **Revisors uttalelse om regnskaper utarbeidet på et annet grunnlag for regnskapsavleggelse må inneholde en opplysning om det regnskapsgrunnlag som er benyttet, eller referere til punktet i årsregnskapet som opplyser om dette. Uttalelsen skal konkludere med om årsregnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det definerte grunnlaget for regnskapsavleggelse.** Vedlegg 1 gir eksempel på uttalelse til et årsregnskap utarbeidet etter et annet grunnlag for regnskapsavleggelse.
11. Revisor vil vurdere om overskrift eller en note til årsregnskapet gjør det klart for leseren at årsregnskapet ikke er utarbeidet i overensstemmelse med regnskapsloven og god regnskapsskikk. For eksempel kan et skatteregnskap ha overskriften «oversikt over inntekter og kostnader – grunnlag for inntektsskatt». **Dersom et årsregnskap som er utarbeidet etter et annet grunnlag for regnskapsavleggelse ikke har en passende overskrift eller grunnlaget for regnskapsavleggelsen ikke er tilfredsstillende opplyst om, må revisor utarbeide en egnet modifisert uttalelse.**

*Uttalelser vedrørende en del av et regnskap*

12. Revisor kan bli forespurt om å avgi en uttalelse vedrørende én eller flere deler av årsregnskapet, for eksempel kundefordringer, varelager, en ansatts bonusavregning eller avsetning til inntektsskatter. Denne type oppdrag kan være separate oppdrag eller utføres samtidig med revisjon av foretakets årsregnskap. Denne type oppdrag resulterer imidlertid ikke i en uttalelse om årsregnskapet som helhet, og i tråd med dette vil revisor avgi en uttalelse kun om hvorvidt den reviderte delen i det alt vesentlige er i overensstemmelse med det definerte regnskapsgrunnlaget.
13. Mange regnskapsposter henger sammen, for eksempel salg og kundefordringer og lager og leverandørgjeld. Når revisor uttaler seg om en del av årsregnskapet, vil han derfor i enkelte tilfeller ikke kunne vurdere delen som revideres isolert, og vil ha behov for også å kontrollere annen økonomisk informasjon. **Når oppdragets omfang bestemmes, må revisor vurdere de deler av årsregnskapet som henger sammen og som i vesentlig grad kan påvirke informasjonen som revisor skal uttale seg om.**

14. **Revisor må vurdere vesentlighet i relasjon til de deler av årsregnskapet som det gis uttalelse om.** For eksempel vil en spesiell regnskapspost gi en mindre basis å måle vesentligheten mot enn årsregnskapet som helhet. Som en konsekvens av dette vil revisors kontroll vanligvis være mer omfattende enn om den samme delen var revidert i forbindelse med en uttalelse om hele årsregnskapet.
15. For å unngå å gi brukeren inntrykk av at uttalelsen omfatter årsregnskapet som helhet, bør revisor fraråde klienten å la uttalelsen vedlegges foretakets regnskap.
16. **Revisors uttalelse om en del av årsregnskapet skal inneholde opplysning om grunnlaget for regnskapsavleggelse for den del som presenteres, eller vise til en avtale som spesifiserer grunnlaget. Uttalelsen skal angi om delen av årsregnskapet i det alt vesentlige er presentert i overensstemmelse med det definerte regnskapsgrunnlaget.** Vedlegg 2 gir eksempler på uttalelser om en del av årsregnskapet.
17. **Når revisor avgir en revisjonsberetning med forbehold eller en beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet, må revisor kun uttale seg om deler av årsregnskapet hvis disse delene ikke er så omfattende at de utgjør en vesentlig del av årsregnskapet.** I motsatt fall kan uttalelsen overskygge revisjonsberetningen som vedrører hele årsregnskapet.

#### *Uttalelser vedrørende overholdelse av kontraktsvilkår*

18. Revisor kan bli forespurt om å uttale seg om et foretaks overholdelse av bestemmelser i en avtale, som rettigheter og plikter eller lånevilkår. Slike kontraktsforhold krever vanligvis at foretaket innretter seg etter bestemmelser som omfatter forhold som betaling av renter, opprettholdelse av bestemte regnskapsmessige nøkkeltall, begrensning i utbytteutbetalinger og bruk av vederlag fra salg av eiendeler.
19. **Oppdrag som går ut på å avgi en uttalelse om hvorvidt foretaket overholder kontraktsforhold, skal bare utføres i de tilfeller hvor overholdelse kan relateres til regnskapsmessige og økonomiske forhold hvor revisor har kompetanse.** Imidlertid kan revisor benytte arbeidet til en ekspert dersom spesielle forhold som utgjør en del av oppdraget ligger utenfor revisors kompetanseområde.
20. **Uttalelsen må bekrefte om foretaket, etter revisors mening, har overholdt de spesifikke bestemmelser i kontrakten.** Vedlegg 3 gir eksempel på uttalelse vedrørende overholdelse av kontraktsvilkår.

#### *Uttalelser vedrørende sammenfattede regnskaper*

21. Et foretak kan utarbeide regnskap som sammenfatter det årlige reviderte regnskap med det formål å informere brukergruppene kun om hovedtallene for selskapets økonomiske stilling og resultatet av virksomheten. **Med mindre revisor har avgitt en revisjonsberetning til det årsregnskap som det sammenfattede regnskapet bygger på, må revisor ikke uttale seg om det sammenfattede regnskapet.**
22. Sammenfattede regnskaper presenteres betydelig mindre detaljert enn reviderte årsregnskaper. I et sammenfattet regnskap må det derfor klart fremgå hvilken type informasjon som er sammenfattet. Leseren må minnes om at det sammenfattede regnskapet må ses i sammenheng med foretakets sist avlagte reviderte årsregnskap, for at leseren skal oppnå en bedre forståelse av foretakets økonomiske stilling og resultatet av virksomheten.

23. Et sammenfattet regnskap må ha en hensiktsmessig overskrift som identifiserer det reviderte årsregnskapet som danner grunnlaget, for eksempel «sammenfattet økonomisk informasjon utarbeidet på grunnlag av revidert årsregnskap 31. desember xxxx».
24. Et sammenfattet regnskap inneholder ikke all informasjon som kreves etter god regnskapsskikk ved avleggelse av et revidert årsregnskap. Som en konsekvens av dette bruker ikke revisor begrepet «gir et rettviseende bilde av...» når han avgir en uttalelse om et sammenfattet regnskap.
25. **Revisors uttalelse om et sammenfattet regnskap må inneholde følgende grunnleggende elementer:**
- a) **Beskrivende overskrift<sup>2</sup>**
  - b) **Adressat.**
  - c) **En identifikasjon av det reviderte årsregnskapet som danner grunnlag for det sammenfattede regnskapet.**
  - d) **En referanse til dato for revisjonsberetningen for det fullstendige årsregnskapet og type uttalelse avgitt i revisjonsberetningen.**
  - e) **En uttalelse om hvorvidt informasjonen i det sammenfattede regnskap er konsistent med det reviderte årsregnskapet som det bygger på. Når revisor ikke har avgitt en normalberetning til det fullstendige årsregnskapet, men finner presentasjonen av det sammenfattede regnskapet tilfredsstillende, skal uttalelsen angi at selv om det er konsistent med det fullstendige årsregnskapet, bygger det sammenfattede regnskapet på et årsregnskap som det er avgitt revisjonsberetning med forbehold eller presisering til.**
  - f) **En erklæring eller referanse til opplysningen i det sammenfattede regnskapet som indikerer at man for å oppnå en bedre forståelse av foretakets økonomiske stilling, resultatet av virksomheten og omfanget av den utførte revisjonen, må lese det sammenfattede regnskapet i sammenheng med det fullstendige årsregnskapet og revisjonsberetningen som er avgitt til det.**
  - g) **Sted og dato.**
  - h) **Revisors firma.**
  - i) **Revisors underskrift.**

Vedlegg 4 gir eksempler på uttalelser til et sammenfattet regnskap.

## Tillegg for offentlig sektor

1. Enkelte oppdrag som i privat sektor betraktes som revisjonsoppdrag med spesielle formål, er ikke å regne som revisjonsoppdrag med spesielle formål i offentlig sektor. Det er for eksempel regelen snarere enn unntaket at det i offentlig sektor avlegges regnskap som er utarbeidet på grunnlag av et annet rammeverk enn regnskapsloven og god regnskapsskikk. Dette må man være oppmerksom på og sørge for at det blir gitt retningslinjer for revisors oppgaver med og plikter til å vurdere om den regnskapspraksis som er fulgt, vil resultere i misvisende informasjon.

---

<sup>2</sup> Se fotnote 1

2. Et annet forhold som revisor må ta hensyn til i offentlig sektor, er at revisors rapporter vanligvis skal være offentlige dokumenter, og at rapporteringen ikke kan begrenses til bestemte brukere.

## Vedlegg 1

### **Eksempel på revisjonsberetning for regnskaper som er utarbeidet på et annet grunnlag for regnskapsavleggelse enn regnskapsloven og god regnskapsskikk**

#### *Regnskap avlagt etter kontantprinsippet*

«Til årsmøtet i ABC

#### REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet, som er satt opp etter kontantprinsippet, for ABC for regnskapsåret XXXX. Årsregnskapet, som viser et overskudd på kr xxx, består av resultatregnskap, balanse og noteopplysninger. Årsregnskapet er avgitt av organisasjonens styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Organisasjonen avlegger regnskapet etter kontantprinsippet. Etter kontantprinsippet foretas inntektsføring av inntekter på innbetalingstidspunktet og ikke når de er opptjent. Utgifter blir kostnadsført på utbetalingstidspunktet og ikke når de er påløpt.

Vi mener at

- årsregnskapet gir et rettviseende bilde av organisasjonens økonomiske stilling 31. desember XXXX og for resultatet av virksomheten i regnskapsåret i overensstemmelse med kontantprinsippet
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

## Vedlegg 2

### **Eksempler på revisors uttalelser om en del av et regnskap**

## *Oversikt over debitorer*

«Uttalelse til NN

Vi har revidert AS ABCs oppstilling over debitorer pr 31.12.XX som totalt utgjør kr xxx. Selskapets ledelse er ansvarlig for oppstillingen. Vår oppgave er å uttale oss om oppstillingen på grunnlag av vår revisjon.

Vi har utført revisjonen i henhold til god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder (RS-er) vedtatt av Den norske Revisorforening, og avgir vår uttalelse i samsvar med RS 800 «Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål». Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at oversikten ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i oversikten, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av oversikten. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at oppstillingen over debitorer gir et rettviseende bilde av selskapets debitorer 31.12.XX i samsvar med god regnskapsskikk.

Sted, dato

Revisjonsfirma XX

N.N. statsautorisert/registrert revisor»

## *Oppstilling over overskuddsdeling*

«Uttalelse til NN

Vi har revidert oppstillingen over DEFs overskuddsandel for xxxx som utgjør kr xxx. AS ABCs ledelse er ansvarlig for oppstillingen. Vår oppgave er å uttale oss om oppstillingen på grunnlag av vår revisjon.

Vi har utført revisjonen i henhold til god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder (RS-er) vedtatt av Den norske Revisorforening, og avgir vår uttalelse i samsvar med RS 800 «Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål». Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at oppstillingen ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i oppstillingen, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av oppstillingen. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at oppstillingen over overskuddsdelingen gir et uttrykk for DEFs andel i AS ABCs overskudd for xxxx i samsvar med bestemmelsene i ansettelsesavtalen mellom DEF og AS ABC datert 1. juni 19X0.

Sted, dato

Revisjonsfirmaet XX

N.N. statsautorisert/registrert revisor»

## **Vedlegg 3**

### **Eksempel på revisors uttalelser vedrørende overholdelse av kontraktvilkår**

«Uttalelse til XX

Vi har revidert AS ABCs overholdelse av bestemmelsene om regnskapsmessig og økonomisk rapportering i avsnittene XX til og med YY i kontrakten av 15. mai XXXX med DEF-banken.

Vi har utført revisjonen i henhold til god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder (RS-er) vedtatt av Den norske Revisorforening, og avgir vår uttalelse i samsvar med RS 800 «Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål». Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at ABC har overholdt de aktuelle bestemmelsene i kontrakten. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger overholdelsen av bestemmelsen. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at AS ABC 31. desember XXXX har overholdt bestemmelsene om regnskapsmessig og økonomisk rapportering i de avsnitt av kontrakten det er henvist til i de foregående avsnitt.

Sted, dato

Revisjonsfirmaet XX

N.N. statsautorisert/registrert revisor»

## Vedlegg 4

### Eksempler på uttalelser vedrørende sammenfattede regnskaper

#### *Når det er gitt revisjonsberetning uten forbehold til årsregnskapet*

«Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS for XXXX som er grunnlaget for det sammenfattede regnskapet, i henhold til god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder (RS-er) vedtatt av Den norske Revisorforening. Den 10. mars XXXX ga vi en revisjonsberetning uten forbehold til årsregnskapet som danner grunnlag for det sammenfattede regnskapet.

Vi mener at det sammenfattede regnskapet på alle vesentlige punkter er konsistent med årsregnskapet det bygger på.

For å få en bedre forståelse av selskapets økonomiske stilling og resultatet av driften, samt revisjonens omfang, bør det sammenfattede regnskapet leses i sammenheng med årsregnskapet som det bygger på og vår revisjonsberetning til dette.

Sted, dato

Revisjonsfirmaet XX

N.N. statsautorisert/registrert revisor»

#### *Når det er gitt en beretning med forbehold til det reviderte årsregnskapet*

«Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS for XXXX som er grunnlaget for det sammenfattede regnskapet, i henhold til god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder (RS-er) vedtatt av Den norske Revisorforening. Den 10. mars XXXX ga vi en beretning til årsregnskapet som danner grunnlag for det sammenfattede regnskapet der vi konkluderte med at årsregnskapet var gjort opp i samsvar med aksjelovens bestemmelser og ga et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling og for resultatet av virksomheten i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge, med unntak av at varelageret var overvurdert med kr....

Vi mener at det sammenfattede regnskapet på alle vesentlige punkter er konsistent med årsregnskapet som det bygger på, og som vi har avgitt beretning til med forbehold.

For å få en bedre forståelse av selskapets økonomiske stilling og resultatet av driften, samt revisjonens omfang, bør det sammenfattede regnskapet leses i sammenheng med årsregnskapet som det bygger på og vår revisjonsberetning til dette.

Sted, dato

Revisjonsfirmaet XX

N.N. statsautorisert/registrert revisor»