

RS 210 – Vilkår for revisjonsoppdrag

(Denne RS-en ble opprinnelig vedtatt av styret i NSRF for revisjon av regnskap for perioder avsluttet 1. januar 1998 eller senere. Standarden er justert i samsvar med risikostandardene og gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2006. Tillagt nytt 7. kulepunkt i punkt 6 ved ikrafttredelse av SBR 2410 per 01.07.07)

| Innhold | Punkt |
|----------------------------------|-------|
| Innledning | 1-4 |
| Engasjementsbrev | 5-9 |
| Løpende oppdrag | 10-11 |
| Aksept av endringer i et oppdrag | 12-19 |
| Tillegg for offentlig sektor | |

Vedlegg: Eksempel på engasjementsbrev for revisjonsoppdrag

RS 210 ”Vilkår for revisjonsoppdrag” 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

1. Hensikten med denne standarden er å fastsette normer og gi veiledning om
 - (a) hvordan vilkårene for revisjonsoppdraget avtales med klienten
 - (b) revisors svar på forespørsel fra klienten om å endre vilkårene for et ikke-lovpliktig revisjonsoppdrag til en tjeneste som gir lavere sikkerhet.
2. **Revisor og klienten må bli enige om vilkårene for revisjonsoppdraget.** De avtalte vilkårene bør nedfelles i et engasjementsbrev eller i en annen hensiktsmessig avtale.
3. Denne standarden er ment å skulle hjelpe revisor ved utarbeidelse av engasjementsbrev i forbindelse med revisjon av regnskaper. Standarden kan også benyttes for beslektede tjenester. Når andre oppdrag av skattemessig, regnskapsmessig eller rådgivende art skal utføres, kan det være hensiktsmessig å benytte separate brev.
4. Formålet med og omfanget av revisjonen og revisors plikter er lovregulert. Revisor kan ikke inngå avtale som innebærer begrensning av revisjonen i henhold til lov og god revisjonsskikk¹ Likevel kan engasjementsbrevene være informative for klientene.

¹ Lov om revisjon og revisorer av 15.01.1999 § 1-1

Engasjementsbrev

5. Det er både i klientens og revisors interesse at revisor sender et engasjementsbrev, helst før oppdraget begynner, for å unngå misforståelser med hensyn til oppdraget. Engasjementsbrevet dokumenterer og bekrefter at revisor påtar seg oppdraget, formålet med og omfanget av revisjonen, revisors plikter i forhold til klienten og formen på eventuelle uttalelser.

Hovedinnhold

6. Form og innhold i engasjementsbrev kan variere fra klient til klient, men vil vanligvis inneholde følgende:
 - Formålet med revisjon av årsregnskapet.
 - Ledelsens ansvar for årsregnskapet.
 - Omfanget av revisjonen, herunder henvisning til relevant lovgivning, forskrifter og uttalelser fra profesjonelle organisasjoner som revisor er tilknyttet.
 - Form på eventuelle uttalelser eller annen form for kommunikasjon av resultatene av oppdraget.
 - Det faktum at det på grunn av bruk av utvalgsbaserte kontroller og andre iboende begrensninger ved revisjon, sammen med iboende begrensninger i intern kontroll, er en uunngåelig risiko for at selv vesentlig feilinformasjon ikke blir oppdaget.
 - Ubegrenset tilgang til regnskapssystem og registrerte opplysninger, dokumentasjon og annen informasjon som er nødvendig i forbindelse med revisjonen.
 - Ledelsens ansvar for å etablere og opprettholde en effektiv intern kontroll.
7. Revisor kan også ønske å ta med i brevet:
 - Avtaler i forbindelse med planleggingen og utførelsen av revisjonen.
 - Forventning om å motta skriftlige bekreftelser av uttalelser fra ledelsen i forbindelse med revisjonen.
 - Forespørsel til klienten om å bekrefte vilkårene for revisjonsoppdraget ved å bekrefte at engasjementsbrevet er mottatt.
 - Beskrivelse av andre brev eller uttalelser som revisor forventer å utarbeide til klienten.
 - Grunnlag for honorarberegning og eventuelle faktureringsforhold.
8. Når det anses relevant, kan også følgende forhold tas opp:
 - Bruk av andre revisorer og eksperter i deler av revisjonsarbeidet.
 - Bruk av internrevisorer og andre medarbeidere hos klienten.
 - Forhold som bør avtales med eventuell tidligere revisor ved nye revisjonsoppdrag.
 - Eventuell begrensning av revisors ansvar når det er mulighet for det.
 - En henvisning til eventuelle ytterligere avtaler mellom revisor og klienten.

Revisjon av enheter

9. Når revisor i et morselskap også er revisor i dets datterselskap, filial eller divisjon (enhet), vil blant annet følgende faktorer påvirke beslutningen om det skal sendes et separat engasjementsbrev til den enkelte enhet:
 - Hvem som velger revisor i den enkelte enhet.

- Hvorvidt separat revisjonsberetning skal avgis for enheten.
- Juridiske krav.
- Omfanget av arbeid utført av andre revisorer.
- Morselskapets eierandel.
- I hvilken grad ledelsen av den enkelte enhet er uavhengig.

Løpende oppdrag

10. **Ved løpende revisjonsoppdrag må revisor vurdere hvorvidt forholdene krever at vilkårene for oppdraget endres og om det er behov for å minne klienten om de eksisterende vilkårene for oppdraget.**
11. Revisor behøver ikke å sende nytt engasjementsbrev for hver periode. Imidlertid kan følgende faktorer gjøre det nødvendig å sende et nytt brev:
 - Enhver indikasjon på at klienten misforstår formålet med og omfanget av revisjonen
 - Enhver endring i vilkårene eller spesielle vilkår for oppdraget
 - Et nylig skifte i toppledelse eller av personer med overordnet ansvar for styring og kontroll
 - En vesentlig endring i eierforhold
 - En vesentlig endring i type eller størrelse av klientens virksomhet.
 - Juridiske eller regulatoriske krav.

Aksept av endringer i et ikke-lovpliktig revisjonsoppdrag

12. **En revisor som før fullførelsen av et oppdrag blir anmodet om å endre oppdraget til et oppdrag som gir lavere grad av sikkerhet, må vurdere om det er forsvarlig å gjøre dette.**
13. En anmodning fra klienten til revisor om å endre oppdragets vilkår, kan være et resultat av endrede omstendigheter som påvirker behovet for tjenesten, en misforståelse av hvilken type revisjon eller beslektet tjeneste som i utgangspunktet var ønsket, eller en begrensning i oppdragets omfang, enten det er pålagt av ledelsen eller skyldes andre forhold. Revisor må vurdere begrunnelsen for anmodningen grundig, spesielt betydningen av en begrensning av oppdragets omfang.
14. Endrede omstendigheter som påvirker foretakets behov eller misforståelse med hensyn til hvilken type tjeneste som i utgangspunktet var ønsket, vil vanligvis anses som en rimelig grunn til å be om en endring av oppdraget. En endring vil derimot ikke bli ansett som rimelig dersom det fremkommer at anmodningen om endring skyldes informasjon som er feil, ufullstendig eller på annen måte utilfredsstillende.
15. Før det blir avtalt å endre et revisjonsoppdrag til en beslektet tjeneste, vil en revisor som er engasjert til å utføre revisjon i henhold til god revisjonsskikk, i tillegg til ovenstående forhold, vurdere om dette kan medføre noen juridiske eller kontraktsmessige konsekvenser.

16. Dersom revisor konkluderer med at det er rimelige grunner til å endre oppdraget, og dersom det utførte revisjonsarbeid er i overensstemmelse med standarden for det endrede oppdraget, vil uttalelsen som avgis være i overensstemmelse med de endrede vilkår for oppdraget. For ikke å forvirre leseren vil uttalelsen ikke inneholde henvisning til:
 - (a) det opprinnelige oppdrag, eller
 - (b) handlinger som er blitt utført på det opprinnelige oppdraget, bortsett fra der hvor oppdraget er endret til et oppdrag for avtalte kontrollhandlinger hvor henvisning til de utførte handlinger er en normal del av uttalelsen.
17. **Der hvor oppdragets vilkår er endret, må revisor og klienten bli enige om de nye vilkårene.**
18. **Revisor må ikke akseptere å endre et oppdrag dersom det ikke foreligger rimelig begrunnelse for å gjøre det.** Et eksempel kan være et revisjonsoppdrag for en ikke-revisjonspliktig virksomhet hvor revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for kundefordringer, og klienten ber om at oppdraget endres til begrenset revisjon av årsregnskapet for å unngå forbehold eller negativ uttalelse i revisjonsberetningen.
19. **Dersom revisor ikke kan gå med på å endre oppdraget og ikke har fått tillatelse til å fortsette det opprinnelige oppdrag, skal revisor trekke seg fra oppdraget og vurdere om det foreligger noen forpliktelser enten av kontraktmessig eller annen art til å informere andre parter, som de med overordnet ansvar for styring og kontroll eller aksjonærer, om de forhold som nødvendiggjorde fratreden.**

Tillegg for offentlig sektor

1. Hensikten med engasjementsbrevet er å informere det reviderte foretaket om oppdragets art, og klargjøre de involverte partenes oppgaver og plikter. Lover og forskrifter i offentlig sektor kan gi føringer for revisjonens innhold slik at bruken av engasjementsbrev ikke er like utbredt. Uansett vil et brev kunne utdype engasjementets art eller vilkår som ikke nødvendigvis følger av det lovbestemte mandatet. Et engasjementsbrev kan derfor være nyttig for begge parter. Revisorer i offentlig sektor må uansett vurdere behovet for å utarbeide et engasjementsbrev når de påbegynner en revisjon.
2. Punktene 12 til 19 i denne RS-en angir hva en revisor i privat sektor kan foreta seg når det anmodes om å endre oppdraget til et oppdrag som gir lavere sikkerhet. Innen offentlig sektor kan spesifikke krav være angitt i lovgivningen som gjelder for revisjonsmandatet, for eksempel kan revisor, være forpliktet til å rapportere dette direkte til en statsråd, lovgivende myndighet eller å offentliggjøre forholdet dersom ledelsen (inklusive den administrative eller politiske leder) forsøker å begrense omfanget av revisjonen.

Vedlegg

Eksempel på engasjementsbrev for revisjonsoppdrag

Nedenfor er vist et eksempel på engasjementsbrev for revisjonsoppdrag. I eksemplet beskrives revisjonens innhold, ansvarsforhold, kommunikasjon m.v. slik dette fremgår av revisorloven og god revisjonsskikk. Brevet må normalt tilpasses den enkelte revisjonskunde.

Det er i eksempelet ikke lagt opp til at engasjementsbrevet skal være et nummerert brev. Dersom revisor velger å ha engasjementsbrevet som et nummerert brev, bør dette omtales i brevet.

Engasjementsbrevet er adressert til styret ved styrets leder. Det er i dette eksempelet ikke lagt opp til at selskapets styre skal gi revisor noen bekreftelse på at brevet er mottatt og at styret er enig i forståelsen av oppdraget. Dersom det er ønskelig at slik bekreftelse skal gis må dette angis i engasjementsbrevet. En bekreftelse kan vedlegges engasjementsbrevet, og kan utformes som følger:

«Vi bekrefter å ha mottatt brev av xx.xx.20xx som beskriver rammene for revisors arbeid, og vi er innforstått med innholdet.

Sted, dato

Sign»

Revisor yter ofte bistand utover ordinær revisjon til revisjonskundene. En vanlig type bistand er teknisk utarbeidelse av årsregnskap og ligningspapirer. Dersom slik bistand er avtalt med revisjonskunden kan dette også fremgå av engasjementsbrevet, eventuelt medtas i en separat avtale. En mulig formulering av et avsnitt om slik bistand kan være:

«Som et ledd i avtalen med selskapet vil vi bistå med den tekniske utarbeidelsen av årsregnskap og ligningspapirer med vedlegg. Utarbeidelsen vil foretas på grunnlag av informasjon mottatt fra selskapet. I denne forbindelse gjør vi oppmerksom på at selskapet er ansvarlig for at innholdet i årsregnskapet og ligningspapirene med vedlegg er fullstendig og korrekt. Selskapet må følgelig kvalitetskontrollere utkast til årsregnskap og ligningspapirer med vedlegg.»

«Til styret i XYZ AS v/styrets leder

Sted, dato

Engasjementsbrev - XYZ AS

Vi takker for valget som revisor for XYZ AS, og vil i den forbindelse opplyse om en del sentrale forhold knyttet til vår rolle som selskapets revisor.

Revisjonens formål og innhold

Vår hovedoppgave som revisor er å vurdere og avggi en uavhengig uttalelse om hvorvidt årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter, samt om selskapets ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med det aktuelle rammeverket for økonomisk rapportering.

Vi vil også kontrollere at opplysningene i årsberetningen som er knyttet til årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskudd/dekning av tap er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Videre er det vår oppgave å vurdere om formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte og med forsvarlig kontroll, herunder at selskapet har overholdt lover og forskrifter som er av vesentlig betydning for årsregnskapet.

Vi vil utføre revisjonen i samsvar med revisorloven og god revisjonsskikk. God revisjonsskikk er etablert gjennom praksis og dokumentert gjennom revisjonsstandarder avgitt av Den norske Revisorforening.

God revisjonsskikk innebærer at vi må kontrollere utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, foreta analytiske vurderinger og andre revisjonshandlinger som vi etter forholdene finner hensiktsmessig.

Vår revisjon vil også omfatte de kontrollhandlinger som er nødvendig for å attestere selskapets næringsoppgave og følgeskriv til lønns- og trekkoppgavene. Eventuelle andre særattestasjoner avtales etter behov.

Som ledd i vår revisjon vil vi vurdere selskapets regnskapssystemer og interne kontroll for å bestemme type, omfang og tidspunkt for våre revisjonshandlinger. Dette vil ikke være en fullstendig gjennomgang eller etterprøving av alle de foreliggende systemer og kontroller. Generelt vil en effektiv intern kontroll redusere risikoen for at misligheter og feil vil oppstå uten å bli avdekket, men vil aldri kunne eliminere denne risiko. Omfanget av vårt revisjonsarbeid, og dermed tidsforbruket vil for en stor del være avhengig av kvaliteten og effektiviteten av selskapets interne kontroll samt regnskaps- og rapporteringsrutiner.

Vi vil planlegge og utføre vår revisjon på en mest mulig hensiktsmessig og effektiv måte, slik at vi med rimelig grad av sikkerhet avdekker misligheter og feil som er vesentlige for selskapets årsregnskap, men uten å garantere at alle feil avdekkes. Det må understrekes at svakheter i regnskapssystemet og den interne kontroll kan gi mulighet for misligheter som våre normale revisjonshandlinger ikke nødvendigvis vil avdekke.

Ledelsens ansvar

I henhold til aksjeloven (allmennaksjeloven) er det selskapets ledelse som er ansvarlig for å påse at virksomhetens regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll, herunder at registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger er innrettet på en ordentlig og oversiktlig måte. Videre er det ledelsens ansvar at årsregnskap og årsberetning blir utarbeidet i samsvar med bestemmelsene i regnskapsloven.

Selskapets ledelse har også ansvaret for at vi som revisor har ubegrenset tilgang til registrerte opplysninger, dokumentasjon og annen informasjon vi finner nødvendig for å kunne utføre vårt arbeid, herunder korrespondanse, kontrakter, styreprotokoller, generalforsamlingsprotokoller m.v.

I forbindelse med årsavslutningen vil vi i samsvar med god revisjonsskikk innhente en skriftlig uttalelse fra ledelsen om fullstendigheten og riktigheten av de opplysninger som gis i årsregnskapet, årsberetningen og ligningsoppgavene, herunder opplysninger om nærstående parter.

Rapportering og kommunikasjon

Vi vil generelt tilstrebe en åpen og god dialog med selskapets ledelse og ansatte, tilpasset selskapets behov og ønsker.

Lovpålagt rapportering

Revisjonsberetning

Etter at årsregnskap og årsberetning er fastsatt av styret, vil vi avslutte årets revisjonsarbeid og avgi vår revisjonsberetning til generalforsamlingen. Her bekrefter vi at revisjonen er utført i henhold til lov, forskrift og god revisjonsskikk og uttaler oss om hvorvidt:

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter
- selskapets ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med det aktuelle rammeverket for økonomisk rapportering
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

I spesielle tilfeller kan vi ved våre undersøkelser finne at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for styret eller daglig leder. I slike tilfeller skal vi gi informasjon om dette i revisjonsberetningen. Vi plikter også å gi opplysninger om andre forhold som etter vår mening bør komme til eiernes kunnskap.

Nummererte brev til selskapet

Forhold vi finner det nødvendig å påpeke vil bli tatt inn i brev som nummereres fortløpende. Slike brev skal journalføres hos dere i en protokoll og oppbevares på en ordnet og betryggende måte.

I henhold til revisorloven av 15.01.1999 § 5–2 skal følgende forhold rapporteres i nummererte brev ovenfor selskapets ledelse:

1. Mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.
2. Feil og mangler ved organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen.
3. Misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet.
4. Forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder.
5. Begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift.
6. Begrunnelse for å si fra seg oppdrag etter § 7–1.

Annen rapportering og kommunikasjon

Andre forhold vil bli tatt opp muntlig og/eller skriftlig etter behov. Ansvarlig revisor på oppdraget
Ansvarlig revisor på oppdraget vil være statsautorisert revisor / registrert revisor som på vegne av oss vil være ansvarlig for utførelsen av revisjonen. I tillegg vil en eller flere revisormedarbeidere bli knyttet til oppdraget under ledelse av ansvarlig revisor.

Taushetsplikt

Både ansvarlig revisor og revisors medarbeidere har taushetsplikt om alt de får kjennskap til under utførelsen av arbeidet. Taushetsplikten gjelder ubegrenset i tid, også etter at oppdraget eventuelt er avsluttet.

Honorar

Vårt honorar bygger på de forutsetninger som er angitt i vårt tilbud til Dem. (Vårt honorar vil bli beregnet på grunnlag av medgått tid i henhold til standard timesatser).

Vi håper innholdet i dette brevet samsvarer med Deres forståelse av revisors rolle og ansvarsområder, og vi ser fram til et godt og konstruktivt samarbeid.

Med vennlig hilsen
Revisjonsfirmaet XX

N.N. statsautorisert revisor/registrert revisor»