

RS 260 - Kommunikasjon om revisjonsmessige forhold med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll

(Denne RS-en ble opprinnelig vedtatt av styret i DnR for revisjon av regnskap for perioder avsluttet 1. januar 2004 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.)

Innhold	Punkt
Innledning	1 – 4
Relevante personer	5 – 10
Revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll som må kommuniseres	11 – 12
Når skal kommunikasjon finne sted	13 – 14
Kommunikasjonsformer	15 – 17
Øvrige forhold	18 – 19
Taushetsplikt	20
Lover og reguleringer	21
Ikrafttredelsesdato	22

RS 260 "Kommunikasjon om revisjonsmessige forhold med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll" 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 revisjonsstandard (RS-en) er å fastsette normer og gi veiledning om kommunikasjon om revisjonsmessige forhold som fremkommer ved revisjon av regnskaper, mellom revisor og dem som har overordnet ansvar for et foretaks styring og kontroll. Slik kommunikasjon vedrører revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll slik dette er definert i denne RS-en. RS-en gir ikke veiledning om kommunikasjon fra revisor til parter utenfor foretaket, for eksempel til eksterne regulerings- eller tilsynsorganer.
2. **Revisor skal kommunisere revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll som fremkommer ved revisjon av regnskaper, med dem som har overordnet ansvar for foretakets styring og kontroll ¹.**
3. For denne RS-ens formål er "styring og kontroll" begrepet som brukes for å beskrive rollen til de personer som har fått ansvaret for tilsyns-, kontroll- og styringsfunksjonene i

¹ I aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er det styret som har det overordnede ansvaret for styring og kontroll, jf asl/asal §§ 6-12 og 6-13. Også i andre foretaksformer som har styre, vil styret ha dette ansvaret om ikke annet følger av særbestemmelser.

et foretak.² De som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er ansvarlige for å sikre at foretaket når sine mål med hensyn til pålitelighet av økonomisk rapportering, driftsmessig mål- og kostnadseffektivitet, overholdelse av aktuelle lover og rapportering til interesserte parter. De som har overordnet ansvar for styring og kontroll omfatter foretakets daglige ledelse kun når den utfører slike funksjoner.

4. For denne RS-ens formål er ”revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll” de forhold som fremkommer ved revisjon av regnskaper, og som etter revisors mening både er viktige og relevante for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for disses tilsyn med den økonomiske rapporterings- og informasjonsprosessen. Revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll omfatter kun forhold som revisor er blitt oppmerksom på som resultat av revisjonens utførelse. Det kreves ikke at revisor på et revisjonsoppdrag i henhold til RS-ene skal utforme revisjonshandlinger med det spesifikke formål å identifisere forhold av interesse for styring og kontroll.

Relevante personer

5. **Revisor må ta standpunkt til hvilke personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll³ og som revisor må kommunisere med om revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll.**
6. Styrings- og kontrollstrukturene varierer fra land til land som konsekvens av kulturell og juridisk bakgrunn. I noen land er for eksempel tilsyns- og ledelsesfunksjonene juridisk delt mellom forskjellige organer, som et tilsynsstyre (helt eller hovedsakelig ikke-utøvende) og et ledelsesstyre (utøvende). I andre land har ett enkelt styre juridisk ansvar for begge funksjonene, selv om det kan eksistere en revisjonskomité som bistår styret med styrings- og kontrolloppgavene når det gjelder økonomisk rapportering.
7. Ulikhetene gjør det vanskelig å utforme en generell definisjon av hvilke personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Revisor anvender skjønn for å avgjøre hvilke personer det skal kommuniseres med, under hensyntaken til foretakets styrings- og kontrollstruktur, omstendighetene ved oppdraget og eventuell relevant lovgivning. Revisor vurderer også de aktuelle personenes juridiske ansvar. I foretak med tilsynsstyrer og revisjonskomiteer kan for eksempel disse organene utgjøre de relevante personene. I foretak der et styre har etablert en revisjonskomité, kan revisor bestemme seg for å kommunisere med revisjonskomiteen eller hele styret, avhengig av viktigheten av de revisjonsmessige forholdene.
8. Når foretakets styrings- og kontrollstruktur ikke er godt definert, eller de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ikke blir klart identifisert ut fra

² Prinsipper for overordnet styring og kontroll er utviklet i mange land som referansepunkt for utvikling av god corporate governance (virksomhetsstyring). Slike prinsipper fokuserer normalt på børsnoterte selskaper; de kan imidlertid også bidra til å forbedre styring og kontroll i andre foretak. Det finnes ingen enkelt modell for god styring og kontroll i foretak. Styrestrukturer og -praksiser varierer fra land til land. Et felles prinsipp er at foretaket må ha på plass en styrings- og kontrollstruktur som tillater styret å utøve objektivt skjønn i foretaksspørsmål, herunder økonomisk rapportering, på en uavhengig måte, spesielt i forhold til ledelsen.

³ Se fotnote 1

omstendighetene ved oppdraget eller av lovgivningen, blir revisor enig med foretaket om hvem revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll skal kommuniseres med. Eksempler på dette kan finnes blant eier-ledede foretak, organisasjoner med ikke-økonomisk formål og offentlige organer.

9. For å unngå misforståelser kan det i et engasjementsbrev forklares at revisor kun vil kommunisere om forhold som fremkommer som resultat av revisjonens utførelse, og at det ikke kreves at revisor skal utforme revisjonshandlinger med det spesifikke formål å identifisere forhold av interesse for styring og kontroll. Engasjementsbrevet kan også:
 - Beskrive i hvilken form eventuell kommunikasjon av revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll vil bli gjennomført
 - Identifisere de relevante personene som det vil bli kommunisert med om slike forhold
 - Identifisere eventuelle spesifikke revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll som det er enighet om skal kommuniseres.
10. Kommunikasjonen bedres når det utvikles et konstruktivt samarbeidsforhold mellom revisor og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Samarbeidsforholdet utvikles samtidig som revisor opprettholder sin profesjonelle uavhengighet og objektivitet.

Revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll som må kommuniseres

11. **Revisor må vurdere revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll som fremkommer som følge av revisjonen av regnskapet, og kommunisere disse til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.** Slike forhold omfatter normalt⁴:
 - Revisjonens generelle angrepsmåte og totale omfang, herunder eventuelle forventede begrensninger eller eventuelle tilleggskrav;
 - Valg av, eller endringer i, regnskapsprinsipper og -praksiser som har, eller kan ha, vesentlig effekt på foretakets regnskap;
 - Den mulige effekten på regnskapet av eventuelle vesentlige risikoer og eksponeringer, som pågående rettssaker, som det må opplyses om i regnskapet;
 - Feil som er avdekket av revisor, enten de er korrigert av foretaket eller ikke, og som har eller kunne hatt en vesentlig effekt på foretakets regnskap;
 - Vesentlig usikkerhet vedrørende hendelser og betingelser som kan skape betydelig tvil om foretakets evne til fortsatt drift;
 - Uenighet med ledelsen om forhold som, enkeltvis eller samlet, kan være av vesentlig betydning for foretakets regnskap eller for revisjonsberetningen. Slik kommunikasjon omfatter vurdering av hvorvidt forholdet er løst og betydningen av forholdet;
 - Forventede avvik fra normal revisjonsberetning;

⁴ Opplistingen av forhold nedenfor er ikke ment å være fullstendig. I tillegg vil andre RS-er drøfte konkrete situasjoner der det kreves at revisor kommuniserer visse forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

- Andre forhold som krever oppmerksomhet fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som vesentlige svakheter i intern kontroll, spørsmål vedrørende ledelsens integritet, og misligheter der ledelsen er involvert;
 - Eventuelle andre forhold som det er enighet om i vilkårene for revisjonsoppdraget.
- 11a. **Revisor må informere dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om de tilfeller av ikke-korrigerede feilinformasjon som er samlet av revisor i løpet av revisjonen, som ledelsen har vurdert til å være uvesentlige, både enkeltvis og samlet, for regnskapet sett som en helhet.**
- 11b. De tilfeller av ikke-korrigerede feilinformasjon som blir kommunisert til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, trenger ikke omfatte feilinformasjon under en viss beløpsmessig grense.
12. Som en del av revisors kommunikasjon blir de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, informert om at
- revisors kommunikasjon kun omfatter de revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll som revisor er blitt oppmerksom på som et resultat av utførelsen av revisjonen;
 - revisjonen av regnskapet ikke er utformet for å identifisere alle saker som kan være relevante for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Følgelig identifiserer revisjonen normalt ikke alle slike forhold.

Når skal kommunikasjon finne sted

13. **Revisor må kommunisere revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll til riktig tid.** Dette gjør det mulig for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, å gjennomføre passende tiltak.
14. For å kunne kommunisere til riktig tid, diskuterer revisor med dem som har ansvar for styring og kontroll, grunnlaget for kommunikasjonen og når kommunikasjon skal finne sted. På grunn av forholdenes art kan revisor i visse tilfeller kommunisere om et forhold på et tidligere tidspunkt enn det som tidligere er blitt avtalt.

Kommunikasjonsformer

15. Revisors kommunikasjon kan gis muntlig⁵ eller skriftlig. Revisors beslutning om hvorvidt kommunikasjonen skal skje muntlig eller skriftlig, påvirkes av faktorer som:
- Størrelse, driftsmessig struktur, juridisk struktur og kommunikasjonsprosesser i enheten som blir revidert;
 - Det revisjonsmessige forholdets art, sensitivitet og betydning;
 - Hva som er bestemt med hensyn til periodiske møter eller rapportering av revisjonsmessige forhold;
 - Omfanget av revisors løpende kontakt og dialog med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

⁵ Kommunikasjon pålagt etter LRR § 5-2 fjerde ledd må skje skriftlig, se pkt 21a.

16. Når det blir kommunisert muntlig, dokumenterer revisor i arbeidspapirene de forholdene som kommuniseres og eventuelle svar. Dokumentasjonen kan foreligge i form av en kopi av referatene fra revisors diskusjoner med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Under visse omstendigheter, avhengig av forholdenes art, sensitivitet og viktighet, kan det være tilrådelig for revisor å innhente skriftlig bekreftelse av forhold som er kommunisert muntlig.
17. Normalt diskuterer revisor i første omgang revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll med ledelsen, unntatt når slike forhold vedrører spørsmål om ledelsens kompetanse eller integritet. Disse første diskusjonene med ledelsen er viktige for å avklare fakta og omstendigheter, og for å gi ledelsen en mulighet til å fremskaffe ytterligere informasjon. Dersom ledelsen påtar seg å kommunisere et forhold til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er det ikke alltid nødvendig at revisor gjentar kommunikasjonen, forutsatt at revisor har forsikret seg om at den er blitt gjennomført på en effektiv og passende måte.

Øvrige forhold

18. Dersom revisor i sin uttalelse om regnskapet finner behov for å avvike fra normalberetningen, som beskrevet i RS 700 "Revisjonsberetningen", kan ikke kommunikasjon fra revisor til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, betraktes som noen erstatning for dette.
19. Revisor vurderer hvorvidt revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll som tidligere er meddelt, kan ha en betydning for inneværende års regnskap. Revisor vurderer hvorvidt forholdet fortsatt er av interesse, og hvorvidt det igjen skal kommuniseres om forholdet til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Taushetsplikt

20. Krav fra nasjonale revisororganisasjoner, lovgivning eller forskrifter kan pålegge taushetsplikt som begrenser revisors kommunikasjon om revisjonsmessige forhold av interesse for styring og kontroll. Revisor henviser til slike krav, lover og forskrifter før det kommuniseres til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Under visse omstendigheter kan potensielle konflikter mellom revisors etiske og juridiske taushets- og rapporteringsplikt være komplekse. I slike tilfeller kan revisor ønske å konsultere juridisk ekspertise.
- 20N. Revisors taushetsplikt etter revisorloven § 6-1 er ikke til hinder for revisors kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Lover og reguleringer

21. Krav fra nasjonale revisororganisasjoner, lovgivning eller forskrifter kan pålegge revisor forpliktelse til å kommunisere om forhold tilknyttet styring og kontroll. Slike ytterligere kommunikasjonskrav er ikke dekket av denne RS-en; de kan imidlertid påvirke innhold,

form og tidspunkt for kommunikasjon til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

- 21N. **Revisorloven § 5-2 fjerde ledd, jf § 5-4, krever at revisor skal påpeke følgende forhold i nummererte brev til den revisjonspliktiges ledelse⁶:**
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, og
 6. begrunnelse for å si fra seg oppdrag etter § 7-1.

Ikrafttredelsesdato

22. Denne RS-en gjelder for revisjon av årsregnskap som avsluttes per eller etter 1. januar 2004. Tidligere anvendelse er tillatt.

Tillegg for offentlig sektor

1. Selv om de grunnleggende prinsippene i denne RS-en gjelder for revisjon av regnskaper i offentlig sektor, kan lovgivningen som revisjonsmandatet er basert på, spesifisere arten av, innholdet i og formen på kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll av foretaket.
2. For revisjon i offentlig sektor kan det være flere typer forhold som er av interesse for styringsorganet enn de forhold som blir diskutert i RS-en som direkte er knyttet til revisjon av regnskaper. Mandater for revisorer i offentlig sektor kan kreve at de rapporterer forhold som de er blitt oppmerksomme på, som angår:
 - a) Overholdelse av lovmessige eller forskriftsmessige krav og tilhørende bestemmelser,
 - b) hensiktsmessigheten av intern kontroll, og
 - c) økonomi, kostnadseffektivitet og måleffektivitet i programmer, prosjekter og aktiviteter

- 2N. **Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. pålegger revisor å skriftlig påpeke følgende forhold overfor kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet:**

⁶ **Ot prp nr 75 (1997-98) s. 36 ff :** ”Departementet foreslår som nevnt at revisor skal påpeke visse forhold skriftlig overfor den revisjonspliktiges ledelse. For selskaper som har styre, legges det til grunn at styret normalt vil være rette vedkommende for slike brev.”

- a) mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger,
- b) feil og mangler ved organiseringen av den økonomiske internkontrollen,
- c) misligheter,
- d) feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet,
- e) om det ikke er redegjort for vesentlige avvik mellom beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap og regulert budsjett slik det fremstår etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå,
- f) begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift, og
- g) begrunnelse for å si fra seg oppdrag etter § 16.

3. For revisorer i offentlig sektor kan revisors skriftlige kommunikasjon være offentlig tilgjengelig. Av den grunn må revisorer i offentlig sektor være oppmerksom på at deres skriftlige kommunikasjon kan bli distribuert til en videre krets av mottakere enn de som har overordnet ansvar for styring og kontroll av foretaket.