

RS 250 – Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper

(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.)

Innhold	Punkt
Innledning	1-8
Ledelsens ansvar for å overholde lover og forskrifter	9-10
Revisors vurdering av overholdelse av lover og forskrifter	11-31
Rapportering av lovbrudd	32-38
Fratredelse fra oppdraget	39-40
Tillegg for offentlig sektor	

Vedlegg: Indikasjoner på at lovbrudd kan ha forekommet.

RS 250 "Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper" 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 vedrørende revisors plikt til å ta i betraktning lover og forskrifter av betydning for foretaket ved revisjon av regnskap.
2. **Når revisjonshandlinger utformes og utføres, og når resultatene av revisjonen vurderes og rapporteres, må revisor være oppmerksom på at det kan ha vesentlig innvirkning på regnskapene om foretaket bryter lover og forskrifter.** En revisjon kan imidlertid ikke forventes å avdekke brudd på enhver lov eller forskrift. Dersom det blir oppdaget et lovbrudd, uansett vesentlighet, må konsekvensene for ledelsens eller ansattes integritet og den mulige betydning for andre sider ved revisjonen vurderes.
3. Begrepet «lovbrudd» brukes i denne standarden om foretakets unnlater eller handlinger, enten de er gjort med hensikt eller uaktsomt, som er i strid med gjeldende lover eller forskrifter. Dette inkluderer transaksjoner som er inngått av foretaket eller i foretakets navn, eller på dets vegne av ledelsen eller ansatte. Uttrykket lovbrudd slik det er benyttet i denne standarden, omfatter ikke ledelsens eller ansattes personlige handlinger i strid med lov og forskrift som ikke har tilknytning til foretakets drift.
4. Hvorvidt en unnlattelse eller en handling innebærer et lovbrudd, er et juridisk spørsmål som revisor normalt ikke har kompetanse til å avgjøre. Revisors opplæring, erfaring og

kjennskap til foretaket og bransjen kan danne grunnlag for å anta at enkelte forhold som kommer til revisors kunnskap, kan innebære lovbrudd. Hvorvidt en konkret handling eller unnlatelse er, eller sannsynligvis er, et lovbrudd, blir vanligvis vurdert basert på råd fra en informert ekspert med juridisk kompetanse, men kan bare endelig avgjøres av en domstol.

5. Lover og forskrifter kan ha svært forskjellig betydning for årsregnskapet. Enkelte lover og forskrifter bestemmer form og innhold av et foretaks årsregnskap, eller hvilke beløp som skal regnskapsføres, eller hvilke opplysninger som skal gis i årsregnskap og årsberetning. Andre lover eller forskrifter skal overholdes av ledelsen, eller gir rammer for foretakets virksomhet. Noen foretak driver sin virksomhet i næringer som er detaljregulert (som finansnæringen og kjemisk industri). Andre er kun berørt av lover og forskrifter som generelt gjelder næringsdriften (f.eks. for helse, miljø og sikkerhet og likestilling). Lovbrudd kan medføre økonomiske konsekvenser for foretaket, som bøter, erstatningssaker etc. Generelt gjelder at jo fjernere et lovbrudd er fra hendelser og transaksjoner som vanligvis reflekteres i et årsregnskap, jo mindre sannsynlig er det at revisor blir oppmerksom på det eller forstår at det er et mulig lovbrudd.
6. Lover og forskrifter varierer fra land til land. Nasjonale regnskaps og revisjonsstandarder vil derfor vanligvis være mer presise med hensyn til hvilke lover og forskrifter som er relevante for revisjonen.
- 6N. Blant de lover og forskrifter som skal overholdes av ledelsen, er bestemmelsene i selskaps- og regnskapslovgivningen sentrale.¹
7. Denne standarden gjelder for ordinære revisjonsoppdrag, og ikke for oppdrag hvor revisor er engasjert for å kontrollere og rapportere spesielt om overholdelse av spesifikke bestemmelser i lover eller forskrifter.
8. RS 240 «Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter og feil ved revisjon av regnskaper» gir veiledning om revisors plikt til å vurdere misligheter og feil i forbindelse med revisjon av årsregnskap.

Ledelsens ansvar for å overholde lover og forskrifter

9. Det er ledelsens ansvar å påse at et foretak drives i overensstemmelse med lover og forskrifter. Ledelsen er også ansvarlig for å forebygge og avdekke lovbrudd.
10. Følgende retningslinjer og rutiner kan, blant andre, hjelpe ledelsen til å oppfylle sitt ansvar når det gjelder å forebygge og oppdage lovbrudd:
 - Overvåke lovmessige krav og sikre at driftsmessige rutiner er utformet for å tilfredsstille disse kravene.
 - Etablere og gjennomføre hensiktsmessige interne kontroller.
 - Utarbeide, kunngjøre og følge et etisk regelverk.

¹ Lov om aksjeselskaper (13. juni 1997 nr. 44) hele loven er relevant, men kapittel 6 omhandler selskapets ledelse, Lov om allmennaksjeselskaper (13. juni 1997 nr. 45) hele loven er relevant, men kapittel 6 omhandler selskapets ledelse, Lov om årsregnskap av 17. juni 1998 nr. 56, Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (21.06.1985 nr. 83).

- Påse at ansatte får tilstrekkelig opplæring og forstår de etiske reglene.
- Overvåke at det etiske regelverket blir overholdt og iverksette nødvendige tiltak dersom det ikke blir fulgt.
- Engasjere juridiske rådgivere til å bistå i overvåkningen av lovmessige krav.
- Utarbeide og ajourholde en oversikt over viktige lover som gjelder for den næring foretaket driver, samt en oversikt over klagemål.

I større foretak kan disse retningslinjene og rutinene suppleres ved å tildele hensiktsmessige oppgaver til

- En internrevisjonsavdeling.
- En revisjonskomité.

Revisors vurdering av overholdelse av lover og forskrifter

11. Revisor er ikke og kan ikke holdes ansvarlig for å forebygge lovbrudd. At det blir gjennomført revisjon hvert år, kan imidlertid virke forebyggende.
12. Selv om revisjonen er planlagt og utført i samsvar med god revisjonsskikk, vil det alltid være risiko for at vesentlig feilinformasjon i årsregnskapene ikke blir avdekket. Følgende er eksempler på forhold som medfører økt risiko for at slik feilinformasjon kan oppstå som følge av lovbrudd:
 - Mange lover og forskrifter er hovedsakelig av betydning for foretakets driftsmessige sider, som normalt ikke er av vesentlig betydning for årsregnskapet og ikke oppfanges av foretakets informasjonssystemer som er relevante for den økonomiske rapporteringen.
 - Revisjonshandlingenes effektivitet påvirkes av iboende begrensninger i den interne kontrollen og av bruken av utvalgsbaserte kontroller.
 - Mye av det revisjonsbevis som innhentes av revisor, er mer underbyggende enn absolutt.
 - Lovbrudd kan være kombinert med forsøk på å skjule det, f. eks. gjennom samarbeid, forfalskninger, forsettlig unnlattelse av å bokføre transaksjoner, overordnede overstyring av kontrolltiltak eller tilsiktede feil i uttalelser til revisor.
13. **I henhold til RS 200 «Formål og generelle prinsipper for revisjon av regnskaper» må revisor planlegge og utføre revisjonen med en profesjonelt skeptisk holdning og være forberedt på å avdekke forhold eller hendelser som gir grunn til å reise spørsmål om hvorvidt klienten overholder lover og forskrifter².**
14. Som en del av revisjonen av årsregnskapet kan revisor være spesielt pålagt å rapportere om hvorvidt foretaket overholder visse bestemmelser i lover eller forskrifter. I så fall vil revisor planlegge å teste om bestemmelsene blir overholdt.
15. **For å kunne planlegge revisjonen må revisor skaffe seg en generell kjennskap til de rettslige og reguleringsmessige rammebetingelsene som gjelder for foretaket og næringen og av hvordan foretaket overholder rammebetingelsene.**

² Lov om revisjon og revisorer av 15.01.1999 § 5-2 første ledd

16. For å skaffe seg denne generelle kjennskap må revisor være spesielt oppmerksom på at enkelte lover og forskrifter kan medføre forretningsrisikoer som kan være av avgjørende betydning for foretakets drift. Det betyr at brudd på visse lover og forskrifter kan medføre at foretaket må nedlegge driften eller at fortsatt drift blir usikker. For eksempel kan brudd på vilkårene for en lisens eller annen rett til å utføre en spesiell virksomhet ha slik virkning (for eksempel for en bank, brudd på kapital- eller investeringskrav).
17. For å skaffe seg en generell forståelse av lover og forskrifter vil revisor normalt
 - bruke eksisterende forståelse av foretakets bransje, reguleringsmessige og andre eksterne faktorer
 - forespørre ledelsen om foretakets retningslinjer og rutiner for å overholde lover og forskrifter
 - forespørre ledelsen om lover og forskrifter som kan forventes å ha avgjørende betydning for foretakets drift
 - diskutere med ledelsen retningslinjer eller rutiner som benyttes for å identifisere, vurdere og informere om krav mot foretaket og beregninger i forbindelse med rettstvister
 - diskutere rettslige og reguleringsmessige rammebetingelser for utenlandske datterselskaper med disse revisorer (for eksempel om et datterselskap er pålagt å følge samme verdipapirbestemmelser som morselskapet)
18. **Etter å ha skaffet seg en generell kjennskap til lover og forskrifter må revisor, der lovbrudd må tas i betraktning ved utarbeidelsen av årsregnskapet, utføre ytterligere revisjonshandlinger for å avdekke brudd på de aktuelle lover og forskrifter, og spesielt**
 - **forespørre ledelsen om hvorvidt foretaket overholder de aktuelle lover og forskrifter**
 - **gjennomgå korrespondanse mellom foretaket og relevante myndigheter.**
19. **Revisor må videre innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at foretaket overholder de lover og forskrifter som revisor mener har betydning for vurderingen av vesentlige beløp og opplysninger i årsregnskapet. Revisor må ha tilstrekkelig kjennskap til disse lovene og forskriftene til å kunne vurdere beslutningsgrunnlaget for hvilke beløp som skal regnskapsføres, og hvilke opplysninger som skal gis i årsregnskapet.**
20. De aktuelle lover og forskrifter vil være godt kjent av selskapets ledelse og innen bransjen, og vil bli vurdert hver gang det avlegges årsregnskap. Disse lovene og forskriftene kan for eksempel vedrøre årsregnskapets form og innhold, herunder bransjekrav, rapportering av transaksjoner i tilknytning til kontrakter inngått med offentlige myndigheter, eller avsetninger for eller kostnadsføring av skatt eller pensjonsforpliktelser.
21. Revisor utfører ingen andre revisjonshandlinger vedrørende foretakets overholdelse av lover og forskrifter enn de som er nevnt i punktene 18, 19 og 20. Eventuelle andre kontrollhandlinger vil ligge utenfor revisjonsoppdragets omfang.

22. **Revisor må være oppmerksom på at revisjonshandlinger som utføres for å gjøre revisor i stand til å avgi en uttalelse om hvorvidt årsregnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det aktuelle rammeverket for økonomisk rapportering, også kan avdekke brudd på gjeldende lover og forskrifter.** Slike revisjonshandlinger kan for eksempel være gjennomlesing av møtereferater, forespørslers til selskapets ledelse og dets advokatforbindelse vedrørende rettstvister, erstatningskrav mot foretaket og vurderinger i denne forbindelse, samt substanskontroller av detaljer i transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger.
23. **Revisor må vurdere å innhente erklæring fra ledelsen om at den har opplyst revisor om alle kjente og mulige lovbrudd som kan ha en slik betydning at de må vurderes ved utarbeidelsen av årsregnskapet.**
24. I mangel av revisjonsbevis for det motsatte, er revisor berettiget til å anta at foretaket etterlever de aktuelle lover og forskrifter.

Revisjonshandlinger når lovbrudd er avdekket

25. I vedlegget til denne revisjonsstandard gis eksempler på den type informasjon som kan komme til revisors kunnskap og som kan tyde på at det har forekommet lovbrudd.
26. **Når revisor får informasjon som tyder på et mulig lovbrudd, må han skaffe seg kunnskap om type handling og under hvilke omstendigheter det har forekommet, og tilstrekkelig annen informasjon til å kunne vurdere den mulige innvirkningen på årsregnskapet.**
27. Ved vurderingen av mulig innvirkning på årsregnskapet må revisor ta hensyn til:
- Mulige økonomiske konsekvenser som bøter, straffeavgifter, skader, mulig ekspropriasjon av eiendeler, tvunget avvikling av aktiviteter og erstatningssøksmål.
 - Hvorvidt det må gis opplysning i årsregnskapet om mulige økonomiske konsekvenser.
 - Hvorvidt de mulige økonomiske konsekvensene er så vesentlige at årsregnskapet ikke gir et forsvarlig uttrykk for den økonomiske stilling og resultat i overensstemmelse med god regnskapsskikk.
28. **Når revisor mener at det er begått lovbrudd, må han dokumentere de avdekkede forhold og diskutere dem med ledelsen.** Slik dokumentasjon kan for eksempel være kopier av dokumentasjon av regnskapssystemet og registrerte opplysninger, og eventuelt egne referater fra relevante samtaler.
29. Hvis ledelsen ikke fremskaffer tilfredsstillende informasjon som viser at foretaket har overholdt gjeldende lover og forskrifter, vil revisor konsultere foretakets advokat om hvordan lover og forskrifter kommer til anvendelse i den konkrete situasjon, og om mulige innvirkninger på årsregnskapet. Når konsultasjon med foretakets advokat ikke er hensiktsmessig, eller når revisor ikke finner advokatens uttalelse tilfredsstillende, vil revisor vurdere å konsultere en egen advokat om hvorvidt det foreligger brudd på lov eller forskrift, mulige juridiske konsekvenser og hvilke ytterligere handlinger revisor eventuelt bør foreta.

30. **Når det ikke er mulig å få tilfredsstillende opplysninger ved mistanke om lovbrudd, må revisor vurdere betydningen av mangel på tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for revisjonsberetningen.**
31. **Revisor må ta hensyn til konsekvensene lovbrudd vil få for andre deler av revisjonen, spesielt påliteligheten av ledelsens uttalelser.** Revisor revurderer i denne forbindelse sin risikovurdering og gyldigheten av ledelsens uttalelser, når lovbruddet ikke er blitt avdekket av foretakets interne kontroller eller tatt med i uttalelser fra ledelsen. Følgene av et konkret lovbrudd avdekket av revisor vil avhenge av forholdet mellom måten lovbruddet er skjedd og eventuelt forsøkt skjult på, og hvordan man har forholdt seg til spesifikke kontrollaktiviteter og hvilket nivå av ledelse eller ansatte som har vært involvert.

Rapportering av lovbrudd

Til ledelsen

32. **Så snart det er praktisk mulig, må revisor enten informere dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, eller skaffe seg revisjonsbevis for at de allerede er tilstrekkelig informert om lovbruddet som revisor er blitt oppmerksom på.** For forhold som opplagt ikke vil få konsekvenser eller som er trivielle, behøver revisor imidlertid ikke foreta slik rapportering, og revisor kan på forhånd avtale hvilke typer saker som skal rapporteres.
- 32N. **Revisor skal skriftlig påpeke de forhold som er omtalt i revisorlovens § 5-2 fjerde ledd overfor den revisjonspliktiges ledelse.**
33. **Hvis lovbruddet etter revisors skjønn antas å være forsettlig og vesentlig, må han rapportere det omgående.**
34. **Hvis revisor mistenker medlemmer av toppledelsen, herunder styremedlemmer, for å være involvert i lovbrudd, må han rapportere saken til høyere ledelsesnivå i foretaket hvis det eksisterer et slikt, eller f.eks. en revisjonskomité eller kontrollkomité.** Der det ikke eksisterer noe høyere organ, eller hvis revisor tror at det ikke vil bli tatt hensyn til hans rapport, eller er usikker på hvilken person det skal rapporteres til, bør han vurdere å søke juridisk bistand.

Til brukerne av revisjonsberetningen

35. **Dersom revisor konkluderer med at et lovbrudd har en vesentlig betydning for årsregnskapet, og at det ikke er kommet til uttrykk på riktig måte i årsregnskapet, må revisor avgi revisjonsberetning med forbehold eller med negativ uttalelse om årsregnskapet.**
- 35N. **Forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder, skal omtales i revisjonsberetningen jf**

Revisorloven § 5-6 sjette ledd. Når forholdet ikke innebærer noe forbehold, vil slik omtale skje i form av en presisering i revisjonsberetningen.

- 36. Dersom foretaket hindrer revisor i å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å vurdere om det foreligger lovbrudd som kan ha vesentlig betydning for årsregnskapet, må revisor i revisjonsberetningen ta forbehold eller gi uttrykk for at han på grunn av begrensningene i revisjonens utførelse ikke kan uttale seg om årsregnskapet.**
- 36N Finner revisor at årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det er avgitt, må dette angis særskilt i et eget siste avsnitt i revisjonsberetningen.**
- 37. Dersom revisor, på grunn av begrensninger i revisjonens utførelse som skyldes spesielle omstendigheter som ikke er forårsaket av foretaket, ikke kan fastslå hvorvidt det har forekommet lovbrudd, må revisor vurdere betydningen for revisjonsberetningen.**

Til offentlige myndigheter

- 38.** Revisors taushetsplikt vil vanligvis forhindre rapportering av lovbrudd til en tredjepart. Under visse omstendigheter forekommer det imidlertid unntak fra taushetsplikten ved lov, forskrifter eller i form av rettsavgjørelser (i enkelte land kreves det for eksempel at revisor skal rapportere lovbrudd i finansinstitusjoner til tilsynsmyndighetene.) I slike tilfeller kan revisor ha behov for å søke juridisk bistand, med tilbørlig hensyn til revisors ansvar i forhold til offentlighetens interesser.
- 38N.** Revisor kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Revisor kan videre underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt straffbar handling³. For visse virksomheter underlagt tilsyn plikter revisor å rapportere nærmere spesifiserte forhold til tilsynsmyndigheten⁴. Revisor kan også bli unntatt fra taushetsplikten ved rettslig kjennelse.

Fratredelse fra oppdraget

- 39.** Selv om et lovbrudd ikke er vesentlig for årsregnskapet, kan revisor konkludere med at det er nødvendig å frasi seg oppdraget når han mener at foretaket ikke treffer de nødvendige tiltak i forbindelse med lovbruddet. Faktorer som påvirker revisors beslutning er blant annet den øverste ledelsens holdninger, pålitelighet og integritet samt konsekvensene for revisor av at han fortsatt forbindes med foretaket. Revisor kan ha behov for å søke juridisk bistand som grunnlag for sin beslutning.
- 39N. Etter revisorloven har revisor plikt til uten ugrunnet opphold å si fra seg oppdraget som revisor når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd**

³ Lov om revisjon og revisorer av 15.01.1999 § 6-1 fjerde ledd

⁴ Lov om tilsynet for kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper, verdipapirhandel mv av 07.12.56 § 3a

på lover og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene⁵.

40. **Som beskrevet i ”Regler for god revisorskikk”, skal den fungerende revisor etter henvendelse fra den revisor som er forespurt om å påta seg oppdraget, redegjøre for om det foreligger forhold som kan medføre at den forespurte revisor ikke bør påta seg oppdraget.** I hvilken grad den fungerende revisor kan diskutere klientforhold med den forespurte revisor, er avhengig av om klienten har gitt tillatelse. Dersom det foreligger forhold som det bør opplyses om, vil den fungerende revisor under hensyntagen til juridiske og etiske begrensninger, herunder klientens tillatelse når det er nødvendig, gi detaljert informasjon og diskutere fritt med den forespurte revisor alle forhold av betydning for oppdraget. **Dersom tillatelse til å diskutere forholdene med den forespurte revisor ikke gis av foretaket, skal dette opplyses til den forespurte revisor.**
- 40N. **Før en revisor påtar seg et revisjonsoppdrag skal revisor som er forespurt be om en uttalelse fra den forrige revisor om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten ugrunnet opphold opplyse skriftlig om begrunnelsen for sin fratreden⁶.**

Tillegg for offentlig sektor

1. På mange oppdrag i offentlig sektor vil revisor ha en utvidet plikt til å se etter om lover og forskrifter blir fulgt. Selv der revisors oppgaver og plikter ikke går ut over det som er tilfelle ved revisjon i privat sektor, kan rapporteringspliktene være forskjellig ved at revisor i offentlig sektor kan være forpliktet til å rapportere manglende overholdelse av lover og forskrifter til offentlige myndigheter, eller påpeke disse i revisjonsberetningen. Når det gjelder foretak i offentlig sektor, har det internasjonale standardsettende organ for offentlig sektor (PSC)⁷ supplert veiledningen i denne RS-en med studien nr. 3: ”Auditing for Compliance with Authorities-A Public Sector Perspective.”

Vedlegg

Indikasjoner på at lovbrudd kan ha forekommet

Nedenfor følger en liste med eksempler på type informasjon som kan ha kommet til revisors kunnskap, som kan tyde på at lovbrudd har forekommet:

- Ettersyn fra myndighetenes side eller betaling av bøter eller straffegebyrer.
- Betaling for uspesifiserte tjenester eller lån til konsulenter, nærstående parter, ansatte eller offentlig ansatte.
- Salgsprovisjoner eller provisjon til agenter som virker unormalt store i forhold til det som normalt betales av foretaket eller i næringen eller i forhold til de tjenestene man faktisk har mottatt.

⁵ Lov om revisjon og revisorer av 15.01.1999 § 7-1 første ledd

⁶ Lov om revisjon og revisorer 15.01.1999 § 7-2 første ledd.

⁷ I november 2004 ble navnet ”Public Sector Committee” endret til ”International Public Sector Accounting Standards Board”

- Kjøp til priser vesentlig over eller under markedspris.
- Uvanlige kontantutbetalinger, betaling for kjøp i form av sjekker til egen ordre eller overføringer til bankkontoer hvor kun kontonummer er oppgitt.
- Uvanlige transaksjoner med selskaper som er registrert i skatteparadiser.
- Betaling for varer eller tjenester til andre land enn det land der varene eller tjenestene har sin opprinnelse.
- Betalinger uten tilfredsstillende valutakontrolldokumentasjon.
- Et informasjonssystem som enten på grunn av sin utforming eller på grunn av svikt, ikke kan fremskaffe tilstrekkelige revisjonsspor eller tilstrekkelig bevis.
- Ikke godkjente transaksjoner eller transaksjoner som ikke er registrert på tilfredsstillende måte.
- Visse typer omtale i media.