

# RS 200

## Formål og generelle prinsipper for revisjon av regnskap

(Gjelder for revisjon av regnskap for perioder som begynner 1. januar 2008 eller senere )

Innhold	Punkt
Innledning	1
Formålet med revisjon av et regnskap	2–3
Etiske krav knyttet til revisjon av et regnskap	4–5
Gjennomføring av revisjonen	6–9
Revisjonens omfang	10–14
Profesjonelt skeptisk holdning	15–16
Betryggende sikkerhet	17–21
Revisjonsrisiko og vesentlighet	22–32
Ansvar for regnskapet	33–36
Fastsettelse av hvorvidt rammeverket for økonomisk rapportering er akseptabelt	37–48
Uttrykke en mening om regnskapet	49–51
Ikrafttredelsesdato	52

RS 200 «Formål og generelle prinsipper for revisjon av regnskap» 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 formål og generelle prinsipper for revisjon av regnskap. Den beskriver også ledelsens ansvar for å utarbeide og presentere regnskapet og å identifisere rammeverket for økonomisk rapportering som skal benyttes ved utarbeidelsen av regnskapet, heretter kalt «gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering».

### Formålet med revisjon av et regnskap

2. **Formålet<sup>1</sup> med revisjon av et regnskap er å gjøre revisor i stand til å uttale seg om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i overensstemmelse med det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering.**
3. Revisjon av et regnskap er et attestasjonsoppdrag, slik dette er definert i ”Rammeverket for attestasjonsoppdrag”. Rammeverket definerer og beskriver elementene i og målene med et

---

<sup>1</sup> Lov om revisjon og revisorer av 15.01.1999 § 5–1. Merk at revisorloven § 5-1 også pålegger revisor en plikt til å vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter, og en plikt til å vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistente med årsregnskapet, samt en plikt til å se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

attestasjonsoppdrag. RS-ene bygger på rammeverket i forbindelse med revisjon av regnskap og inneholder grunnleggende prinsipper og nødvendige revisjonshandlinger, sammen med tilhørende veiledning, som skal anvendes ved slik revisjon. Punktene 34–35 i denne RS-en drøfter betydningen av begrepet «regnskap» og ledelsens ansvar for slike regnskap. Som drøftet i rammeverket er en av betingelsene for å akseptere et attestasjonsoppdrag at kriteriene som det henvises til i definisjonen er «egne kriterier» og tilgjengelige for tiltenkte brukere. Punktene 37–48 i denne RS-en drøfter egne kriterier og deres tilgjengelighet for tiltenkte brukere ved revisjon av regnskap gjennom revisors vurdering av hvorvidt rammeverket for økonomisk rapportering er akseptabelt.<sup>2</sup>

## Etiske krav knyttet til revisjon av regnskap

4. **Revisor må overholde relevante etiske krav knyttet til revisjonsoppdrag.**
5. Som drøftet i RS 220 «Kvalitetskontroll av revisjon av historisk økonomisk informasjon» omfatter etiske krav knyttet til revisjon av regnskap, vanligvis Del A og B i DnRs etiske regler for revisorer, sammen med mer restriktive nasjonale krav<sup>3</sup>. RS 220 identifiserer de grunnleggende prinsippene for profesjonell etikk fastsatt i Del A og B i DnRs etiske regler og beskriver oppdragsansvarlig revisors oppgaver og plikter i forhold til etiske krav. RS 220 legger til grunn at revisjonsteamet er berettiget til å stole på revisjonsselskapets systemer i forbindelse med utførelsen av sine oppgaver og plikter med hensyn til prosedyrer for kvalitetskontroll som gjelder for det enkelte revisjonsoppdrag (for eksempel med hensyn til personalets ferdigheter og kompetanse gjennom rekruttering og formell opplæring, uavhengighet gjennom innsamling og kommunikasjon av relevant informasjon om uavhengighet, fortsettelse av klientforhold gjennom prosedyrer for aksept og fortsettelse av oppdrag, og overholdelse av gjeldende lover og forskrifter gjennom overvåkingsprosessen), med mindre informasjon fra revisjonsselskapet eller andre parter tilsier noe annet. Standard for kvalitetskontroll (SK) 1 «Kvalitetskontroll for revisjonsselskap som utfører revisjon og begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester» krever derfor at revisjonsselskapet utarbeider retningslinjer og rutiner i den hensikt å gi betryggende sikkerhet for at revisjonsselskapet og dets personale overholder relevante etiske krav.

## Gjennomføring av revisjonen

6. **Revisor må gjennomføre revisjonen i samsvar med revisjonsstandarder fastsatt av Den norske Revisorforening (RS-er).**
7. RS-ene inneholder grunnleggende prinsipper og nødvendige revisjonshandlinger med tilhørende veiledning i form av forklarende og utfyllende tekst, inkludert vedlegg. Grunnleggende prinsipper og nødvendige revisjonshandlinger må forstås og anvendes på bakgrunn av den forklarende og utfyllende teksten som gir veiledning for anvendelsen. Det tas derfor hensyn til hele teksten i en standard for å forstå og anvende de grunnleggende prinsippene og nødvendige revisjonshandlingene.
8. Ved gjennomføring av en revisjon i samsvar med RS-ene må revisor også være oppmerksom på og vurdere revisjonsuttalelser (RSU-er) som er relevante for revisjonsoppdraget. RSU-ene gir revisor fortolkende veiledning og praktisk hjelp til å implementere RS-ene. Revisorer som ikke anvender veiledningen som finnes i en relevant RSU, må være forberedt på å forklare hvordan de

<sup>2</sup> Ikrafttreden av den siste setningen i punkt 3 er utsatt til det tidspunktet den foreslåtte RS 701 (nåværende RS 800), "Uavhengig revisors beretning om annen historisk økonomisk informasjon" treer i kraft.

<sup>3</sup> Jfr. Lov om revisjon og revisorer.

har gått frem for å overholde de grunnleggende prinsippene og nødvendige revisjonshandlingene i standarden som RSU-en omhandler.

9. Revisor kan også gjennomføre revisjonen i samsvar med både revisjonsstandarder fastsatt av Den norske Revisorforening og revisjonsstandarder som gjelder i en annen bestemt jurisdiksjon eller et bestemt land.

## Revisjonens omfang

10. Uttrykket «revisjonens omfang» viser til hvilke revisjonshandlinger som, etter revisors vurdering og basert på RS-ene, anses nødvendige for å oppnå målet med revisjonen.
11. **Revisor må ta standpunkt til hvilke revisjonshandlinger som er nødvendige for å utføre en revisjon i henhold til revisjonsstandarder fastsatt av Den norske Revisorforening, og overholde alle revisjonsstandardene som er relevante for revisjonen.**
12. Ved gjennomføring av en revisjon kan revisorer være pålagt å overholde andre profesjonelle, juridiske eller regulatoriske krav i tillegg til RS-ene. RS-ene overstyrer ikke lover og forskrifter som styrer revisjon av regnskap. I tilfeller hvor slike lover og forskrifter avviker fra RS-ene, vil en revisjon gjennomført i samsvar med lover og forskrifter ikke automatisk være i overensstemmelse med RS-ene.
- 12N I Norge krever revisorlovens § 5-2 at revisor skal utføre revisjonen ”etter beste skjønn” og utføre sin virksomhet i samsvar med den rettslige standarden ”god revisjonsskikk”.
13. Når revisor gjennomfører revisjonen i samsvar med revisjonsstandarder fastsatt av Den norske Revisorforening og revisjonsstandarder i en annen bestemt jurisdiksjon eller et bestemt land, må revisor i tillegg til å overholde hver enkelt av de RS-ene som er relevante for revisjonen, også utføre eventuelle ytterligere revisjonshandlinger som er nødvendige for å overholde de relevante standardene i den aktuelle jurisdiksjonen eller det aktuelle landet.
14. **Revisor må ikke uttale at det er samsvar med revisjonsstandarder fastsatt av Den norske Revisorforening, med mindre det er fullt samsvar med alle revisjonsstandarder som er relevante for revisjonen.** Revisor kan i helt spesielle tilfeller finne det nødvendig å avvike fra et grunnleggende prinsipp eller en nødvendig revisjonshandling som etter omstendighetene er relevant for revisjonen for å oppnå revisjonens formål. Dette utelukker ikke at revisor kan gi uttrykk for at revisjonen er utført i samsvar med RS-ene, forutsatt at avviket er behørig dokumentert, slik det kreves i RS 230, ”Dokumentasjon av revisjonsoppdrag”.

## Profesjonelt skeptisk holdning

15. **Revisor må planlegge og gjennomføre revisjonen med en profesjonelt skeptisk holdning og være forberedt på at det kan foreligge omstendigheter som innebærer at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.**
16. En profesjonelt skeptisk holdning betyr at revisor foretar en kritisk vurdering og stiller spørsmål ved gyldigheten av fremskaffet revisjonsbevis og er oppmerksom på revisjonsbevis som motsier eller gir grunn til å stille spørsmål ved påliteligheten av dokumenter, svar på forespørsler og annen informasjon innhentet fra ledelsen og fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. En profesjonelt skeptisk holdning er for eksempel nødvendig gjennom hele revisjonsprosessen for å redusere risikoen for at revisor overser uvanlige omstendigheter, overgeneraliserer når det skal trekkes konklusjoner fra revisjonsobservasjoner og legger feilaktige forutsetninger til grunn ved

fastsettelsen av type, tidspunkt og omfang av revisjonshandlingene og ved evalueringen av resultatene av dem. Ved gjennomføring av forespørsler eller andre revisjonshandlinger sier revisor seg ikke tilfreds med revisjonsbevis som ikke er overbevisende, basert på en antakelse om at ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll er ærlige og har integritet. Følgelig kan uttalelser fra ledelsen ikke erstatte innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for å kunne trekke rimelige konklusjoner som revisor kan basere sin revisjonsberetning på.

## Betryggende sikkerhet

17. En revisor som gjennomfører en revisjon i samsvar med revisjonsstandardene, fremskaffer betryggende sikkerhet for at regnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, uansett om det skyldes misligheter eller feil. Betryggende sikkerhet knytter seg til det samlede revisjonsbevis som er nødvendig for at revisor skal kunne konkludere med at det ikke foreligger vesentlig feilinformasjon i regnskapet sett som en helhet. Betryggende sikkerhet knytter seg til hele revisjonsprosessen.
18. Revisor kan ikke oppnå absolutt sikkerhet ettersom det er iboende begrensninger i revisjonen som påvirker revisors mulighet til å oppdage vesentlig feilinformasjon. Disse begrensningene skyldes faktorer som:
  - Bruk av stikkprøver.
  - Iboende begrensninger i den interne kontrollen (for eksempel muligheten for overstyring fra ledelsen eller fordekt samarbeid).
  - Det faktum at de fleste revisjonsbevis er mer underbyggende enn absolutte.
19. I tillegg vil revisors arbeid for å kunne uttale seg om regnskapet være preget av skjønn, spesielt med hensyn til:
  - (a) innhenting av revisjonsbevis, for eksempel for å fastsette type, tidspunkt for utførelse og omfang av revisjonshandlinger, og
  - (b) trekking av konklusjoner basert på innsamlede revisjonsbevis, for eksempel vurdering av rimeligheten av ledelsens estimater ved utarbeidelsen av regnskapet.
20. Videre kan andre begrensninger påvirke revisjonsbevisenes evne til å underbygge konklusjoner om spesielle påstander<sup>4</sup> (for eksempel transaksjoner mellom nærstående parter). I disse tilfellene angir enkelte av revisjonsstandardene konkrete revisjonshandlinger som på grunn av de spesielle påstandenes art vil gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, så lenge det ikke foreligger:
  - (a) uvanlige omstendigheter som øker risikoen for vesentlig feilinformasjon utover det som normalt forventes, eller
  - (b) noen indikasjon på at det foreligger vesentlig feilinformasjon.
21. På grunn av faktorene beskrevet ovenfor er revisjon ingen garanti for at regnskapene ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, ettersom absolutt sikkerhet ikke er oppnåelig. Videre gir en revisjonsberetning ingen sikkerhet for foretakets fremtidige levedyktighet eller for om ledelsen har drevet virksomheten kostnads- eller måleffektivt.

## Revisjonsrisiko og vesentlighet

22. Foretak følger ulike strategier for å nå sine mål. Avhengig av type drift, næring, det regulatoriske miljø foretakene opererer i og deres størrelse og kompleksitet, står de overfor en rekke forskjellige

---

<sup>4</sup> Punktene 15 – 18 i RS 500 «Revisjonsbevis» drøfter bruk av påstander ved innhenting av revisjonsbevis.

former for forretningsrisiko.<sup>5</sup> Ledelsen er ansvarlig for å identifisere slike risikoer og for å håndtere dem. Det er imidlertid ikke alle risikoer som vedrører utarbeidelsen av regnskapet. Revisor er i siste instans kun opptatt av de risikoene som kan påvirke regnskapet.

23. Revisor innhenter og vurderer revisjonsbevis for å oppnå betryggende sikkerhet for hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde, eller i det alt vesentlige en dekkende fremstilling, i samsvar med gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering. Begrepet «betryggende sikkerhet» erkjenner at det er en risiko for at revisors uttalelse ikke er riktig. Risikoen for at revisor i revisjonsberetningen gir uttrykk for en uriktig mening når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, kalles «revisjonsrisiko».<sup>6</sup>
24. **Revisor må planlegge og gjennomføre revisjonen for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå som samsvarer med revisjonens formål.** Revisor reduserer revisjonsrisikoen ved å utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å kunne trekke rimelige konklusjoner som revisjonsberetningen kan baseres på. Betryggende sikkerhet er oppnådd når revisor har redusert revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå.
25. Revisjonsrisiko er en funksjon av risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet (eller enklere, «risikoen for vesentlig feilinformasjon») (dvs. risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon før det revideres) og risikoen for at revisor ikke oppdager slik feilinformasjon («oppdagelsesrisiko»). Revisor gjennomfører revisjonshandlinger for å vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon og søker å begrense oppdagelsesrisikoen ved å gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger basert på denne vurderingen (jf. RS 315 «Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon» og RS 330 «Revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko»). Revisjonsprosessen innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn ved utforming av en revisjonsmessig angrepsvinkel, gjennom å fokusere på hva som kan gå galt (dvs. hva er den potensielle feilinformasjonen som kan oppstå) på påstandsnivå (jf. RS 500 «Revisjonsbevis») og ved utføring av revisjonshandlinger for å håndtere de anslåtte risikoene, for å oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.
26. Revisor er opptatt av vesentlig feilinformasjon og er ikke ansvarlig for å oppdage feilinformasjon som ikke er vesentlig for regnskapet som helhet. Revisor vurderer hvorvidt avdekket ukorrigert feilinformasjon, både enkeltvis og samlet, er vesentlig for regnskapet som helhet. Vesentlighet og revisjonsrisiko henger sammen (jf. RS 320 «Vesentlighet»). For å utforme revisjonshandlinger for å fastslå hvorvidt det eksisterer feilinformasjon av vesentlig betydning for regnskapet som helhet, vurderer revisor risikoen for vesentlig feilinformasjon på to nivåer: på regnskapsnivå og i forhold til transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger og relaterte påstander.<sup>7</sup>
27. Revisor vurderer risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå, dvs. risikoene for vesentlig feilinformasjon som gjennomgående vedrører regnskapet som helhet og som potensielt vedrører mange påstander. Denne typen risikoer vedrører ofte foretakets kontrollmiljø (skjønt disse risikoene også kan vedrøre andre faktorer, som for eksempel at økonomiske betingelser blir dårligere) og er ikke nødvendigvis risikoer som kan identifiseres med spesifikke påstander på

<sup>5</sup> Punktene 30 – 34 i RS 315 «Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon» drøfter begrepet forretningsrisikoer og hvordan slike risikoer relaterer seg til risikoer for vesentlig feilinformasjon.

<sup>6</sup> Denne definisjonen av revisjonsrisiko innbefatter ikke risikoen for at revisor feilaktig kan gi uttrykk for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.

<sup>7</sup> RS 315 «Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon» gir ytterligere veiledning om revisors plikt til å vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå og på påstandsnivå.

transaksjonsklasse-, kontosaldo-, eller tilleggsopplysningsnivå. Denne overordnede risikoen representerer snarere omstendigheter som øker risikoen for at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon i et hvilket som helst antall forskjellige påstander, for eksempel ved at ledelsen overstyrer den interne kontrollen. Slike risikoer kan være spesielt relevante for revisors vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter. Revisors håndtering av den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon for regnskapet som helhet omfatter en vurdering av kunnskapene, ferdighetene og evnene til personale som er tildelt viktige ansvarsområder på oppdraget, herunder hvorvidt eksperter bør involveres, hvilke nivåer av oppfølging som er hensiktsmessige og hvorvidt det foreligger hendelser eller betingelser som kan reise tvil av betydning om foretakets evne til fortsatt drift.

28. Revisor vurderer også risikoen for vesentlig feilinformasjon på transaksjonsklasse-, kontosaldo-, og opplysningsnivå, ettersom disse vurderingene direkte er med på å bestemme type, tidspunkt for utførelse og omfanget av videre revisjons handlinger på påstandsnivå.<sup>8</sup> Revisor søker å oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis på transaksjonsklasse-, kontosaldo- og tilleggsopplysningsnivå på en slik måte at revisor ved revisjonens avslutning kan avgi sin uttalelse om regnskapet som helhet på et akseptabelt lavt revisjonsrisikonivå. Revisorer benytter forskjellige fremgangsmåter for å oppnå dette målet.<sup>9</sup>
29. Drøftelsen i de følgende punktene forklarer komponentene i revisjonsrisikoen. Risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå består av følgende to komponenter:
- «Iboende risiko» er muligheten for at en påstand kan omfatte feilinformasjon som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, forutsatt at det ikke eksisterer tilhørende kontroller. Risikoen for slik feilinformasjon er større for enkelte påstander og tilhørende transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger enn for andre. For eksempel er kompliserte beregninger sannsynligvis mer utsatt for feilinformasjon enn enkle beregninger. Kontoer som består av beløp avledet fra regnskapsestimer som er gjenstand for betydelig usikkerhet ved måling, innebærer større risikoer enn kontoer som består av relativt rutinemessige faktiske data. Eksterne omstendigheter som medfører forretningsmessig risiko, kan også påvirke iboende risiko. For eksempel kan teknologisk utvikling gjøre et spesielt produkt ukurant, og på den måten medvirke til at en varebeholdning blir mer utsatt for overvurdering. I tillegg til omstendigheter som er spesielle for spesifikke påstander, kan faktorer ved foretaket og dets omgivelser som vedrører flere eller alle transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, påvirke den iboende risikoen ved en spesifikk påstand. Disse siste faktorene omfatter for eksempel utilstrekkelig arbeidskapital til å fortsette driften eller en næring i tilbakegang som karakteriseres av et stort antall konkurser og lignende.
  - «Kontrollrisiko» er risikoen for at feilinformasjon i en påstand som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, ikke blir forebygget eller avdekket og rettet til riktig tid av foretakets interne kontroll. Denne risikoen er en funksjon av måleffektiviteten av utformingen og driften av interne kontroller for å oppnå de av foretakets mål som er relevante for utarbeidelsen av foretakets regnskap. Enkelte kontrollrisikoer vil alltid eksistere som en konsekvens av de iboende begrensningene i den interne kontrollen.

<sup>8</sup> RS 330 «Revisjonshandlinger for å håndtere anslåtte risikoer» gir ytterligere veiledning om kravene til at revisor utformer og utfører ytterligere revisjonshandlinger som reaksjon på anslåtte risikoer på påstandsnivå.

<sup>9</sup> Revisor kan benytte en modell som uttrykker det generelle forholdet mellom komponentene i revisjonsrisikoen i matematiske termer for å komme frem til et akseptabelt nivå på oppdagelsesrisiko. Noen revisorer finner en slik modell nyttig i planleggingen av revisjonshandlinger for å oppnå en ønskelig revisjonsrisiko selv om bruken av en slik modell ikke eliminerer det iboende skjønnet i revisjonsprosessen.

30. Iboende risiko og kontrollrisiko er foretakets risikoer; de eksisterer uavhengig av revisjonen av regnskapet. Revisors oppgave er å vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå som et grunnlag for videre revisjonshandlinger, skjønt denne vurderingen er skjønnsmessig snarere enn en presis måling av risiko. Når revisors vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon innebærer en forventning om måleeffektiviteten av kontrollene, utfører revisor tester av kontrollen for å underbygge risikovurderingen. RS-ene viser normalt ikke til iboende risiko og kontrollrisiko hver for seg, men snarere til en samlet vurdering av «risikoen for vesentlig feilinformasjon». Selv om RS-ene normalt beskriver en samlet vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon, kan revisor gjennomføre en separat eller samlet vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko, avhengig av hvilke revisjonsteknikker eller -metodikker som foretrekkes og av praktiske hensyn. Vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon kan uttrykkes i kvantitative termer som prosentsetser eller i ikke-kvantitative termer. Uansett er behovet for at revisor gjennomfører hensiktsmessige risikovurderinger viktigere enn de forskjellige måtene de kan gjennomføres på.
31. «Oppdagelsesrisiko» er risikoen for at revisor ikke avdekker feilinformasjon i en påstand som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon. Oppdagelsesrisiko er en funksjon av hvor effektiv revisjonshandlingen er og hvordan revisor anvender den. Oppdagelsesrisiko kan ikke reduseres til null, siden revisor normalt ikke kontrollerer alle transaksjoner i en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning, og på grunn av andre faktorer. De andre faktorene omfatter muligheten for at revisor velger en uhensiktsmessig revisjonshandling, gjennomfører en revisjonshandling på feil måte eller feiltolker revisjonsresultatene. De andre faktorene kan normalt tas hensyn til gjennom tilstrekkelig og hensiktsmessig planlegging, riktig bemanning på oppdragsteamet, anvendelse av en profesjonelt skeptisk holdning, og gjennom overvåking og gjennomgåelse av revisjonsarbeidet som er utført.
32. Oppdagelsesrisiko vedrører typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av de revisjonshandlingene som revisor har fastsatt for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå. For et gitt nivå av revisjonsrisiko er et akseptabelt nivå av oppdagelsesrisiko omvendt proporsjonalt med vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå. Jo større risiko for vesentlig feilinformasjon revisor tror foreligger, jo mindre oppdagelsesrisiko kan han akseptere. Motsatt, jo mindre risiko for vesentlig feilinformasjon revisor antar foreligger, jo større oppdagelsesrisiko kan han akseptere.

## Ansvar for regnskapet

33. Mens revisor er ansvarlig for å danne seg og gi uttrykk for en mening om regnskapet, er det foretakets ledelse<sup>10</sup> som er ansvarlig for utarbeidelsen og presentasjonen av regnskapet i samsvar med gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering, under tilsyn av dem som er ansvarlig for overordnet styring og kontroll.<sup>11</sup> Revisjon av regnskapet fritar ikke ledelsen eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, fra deres ansvar.
34. Begrepet «regnskap» viser til en strukturert fremstilling av økonomisk informasjon, som vanligvis omfatter tilhørende noter, som er avledet fra regnskapsmateriale i den hensikt å kommunisere et foretaks økonomiske ressurser eller forpliktelser på et bestemt tidspunkt eller endringer i dem over en tidsperiode i samsvar med et rammeverk for økonomisk rapportering. Begrepet kan vise til et

<sup>10</sup> Begrepet «ledelse» brukes i denne standarden som en betegnelse på de som er ansvarlige for utarbeidelsen og presentasjonen av regnskapet. Andre begrep kan være relevante avhengig av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

<sup>11</sup> Styrings- og kontrollstrukturene varierer fra land til land som resultat av kulturell og juridisk bakgrunn. Derfor vil det respektive ansvaret til ledelsen og til de som har overordnet ansvar for styring og kontroll variere avhengig av det juridiske ansvar i den aktuelle jurisdiksjonen.

fullstendig regnskap, men det kan også vise til en enkelt regnskapsoppstilling, for eksempel en balanse eller en oppstilling over inntekter og kostnader, og tilhørende forklarende noter.

35. Kravene i rammeverket for økonomisk rapportering avgjør formen på og innholdet i regnskapet og hva et fullstendig regnskap må inneholde. Innenfor enkelte rammeverk for økonomisk rapportering utgjør en enkelt regnskapsoppstilling, for eksempel en kontantstrømoppstilling og tilhørende forklarende noter, et fullstendig regnskap. Den internasjonale regnskapsstandarden for offentlig sektor (IPSAS) «Økonomisk rapportering etter kontantprinsippet» fastsetter for eksempel at primærregnskapet er en oppstilling av kontantinnbetalinger og -utbetalinger når et foretak innenfor offentlig sektor utarbeider og presenterer sitt regnskap i samsvar med denne IPSAS-en. Regnskap utarbeidet i henhold til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-er) er på den annen side beregnet på å gi informasjon om et foretaks økonomiske stilling, resultat og kontantstrømmer. I henhold til internasjonale regnskapsstandarder omfatter et fullstendig regnskap balanse, resultatregnskap, oppstilling av endringer i egenkapital, kontantstrømoppstilling samt noter, som består av en oversikt over viktige regnskapsprinsipper og andre forklarende noter.
36. Ledelsen er ansvarlig for å identifisere hvilket rammeverk for økonomisk rapportering som skal brukes ved utarbeidelsen og presentasjonen av regnskapet. Ledelsen er også ansvarlig for å utarbeide og presentere regnskap i samsvar med gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering. Dette ansvaret omfatter:
- utforming, implementering og vedlikehold av intern kontroll som er relevant for utarbeidelsen og presentasjonen av regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, uansett om det skyldes misligheter eller feil,
  - utvelgelse og anvendelse av hensiktsmessige regnskapsprinsipper, og
  - utarbeidelse av regnskapsestimater som er rimelige etter omstendighetene.

### Fastsettelse av hvorvidt rammeverket for økonomisk rapportering er akseptabelt<sup>12</sup>

37. **Revisor må ta stilling til hvorvidt rammeverket for økonomisk rapportering som er valgt av ledelsen i forbindelse med utarbeidelsen av regnskapet, er akseptabelt.** Revisor tar vanligvis denne avgjørelsen i forbindelse med vurderingen av hvorvidt han kan påta seg revisjonsoppdraget, som drøftet i RS 210 «Vilkår for revisjonsoppdrag». Et akseptabelt rammeverk for økonomisk rapportering er i RS-ene omtalt som det «gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering».
38. Revisor avgjør hvorvidt ledelsens valgte rammeverk for økonomisk rapportering er akseptabelt ut fra foretakets art (for eksempel hvorvidt det er en forretningsvirksomhet, et foretak innenfor offentlig sektor eller en organisasjon uten økonomisk formål) og formålet med regnskapet.

### Regnskap som er beregnet på å dekke spesifikke brukeres behov for økonomisk informasjon

39. I noen tilfeller vil formålet med regnskapet være å dekke behovet for økonomisk informasjon for en spesifisert krets av brukere. I disse tilfellene vil slike brukeres informasjonsbehov bestemme hvilket rammeverk for økonomisk rapportering som skal anvendes. Eksempler på rammeverk for økonomisk rapportering som dekker spesifikke brukeres behov, er: Et regnskap basert på skatteregler vedlagt et foretaks selvangivelse, rapporteringskrav fastsatt av en offentlig tilsynsmyndighet for et regnskap i den hensikt å oppfylle vedkommende myndighets informasjonsbehov, eller et rammeverk for økonomisk rapportering som er fastsatt i en avtale som spesifiserer kravene til regnskapet som skal utarbeides. Regnskap utarbeidet i samsvar med slike

<sup>12</sup> Ikrafttredelse av punktene 37 – 48 utsettes til den foreslåtte RS 701 (nåværende RS 800), "Uavhengig revisors beretning til annen historisk økonomisk informasjon", trer i kraft, på et tidspunkt som ennå ikke er bestemt.

rammeverk for økonomisk rapportering kan være det eneste regnskapet foretaket utarbeider, og blir under slike omstendigheter ofte brukt av flere brukere enn dem som rammeverket for økonomisk rapportering er utformet for. Regnskapet anses da for å være utarbeidet for å oppfylle informasjonsbehovene til en avgrenset krets av brukere i relasjon til RS-ene, selv om regnskapet distribueres til en videre krets. RS 800 «Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål» fastsetter normer og gir veiledning i forbindelse med regnskap som har til formål å oppfylle en avgrenset krets av brukeres behov for økonomisk informasjon. Selv om en avgrenset krets av brukere ikke nødvendigvis er identifisert, blir regnskapoppstillinger som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk som ikke er beregnet på å gi et rettviseende bilde, også dekket av RS 800.

### **Regnskap som er beregnet på å oppfylle behov for økonomisk informasjon som er felles for en bred brukerkrets**

40. Mange brukere av regnskap er ikke i en stilling hvor de kan kreve et regnskap som er tilpasset sine spesifikke informasjonsbehov. Selv om alle informasjonsbehovene til spesifikke brukere ikke kan oppfylles, er det noen behov for økonomisk informasjon som er felles for en bred brukerkrets. Regnskaper utarbeidet i samsvar med et rammeverk for økonomisk rapportering som er beregnet på å oppfylle informasjonsbehov som er felles for en bred brukerkrets, betegnes som «regnskaper med generelt formål».

### **Rammeverk for økonomisk rapportering utarbeidet av godkjente eller anerkjente organisasjoner**

41. I dag finnes det ikke noe objektivt og offisielt grunnlag som er generelt anerkjent globalt for å avgjøre hvorvidt rammeverk for økonomisk rapportering som er beregnet på regnskap med generelt formål, er akseptable. Inntil det finnes et slikt grunnlag, vil rammeverk for økonomisk rapportering som er utarbeidet av organer som er godkjente eller anerkjente til å fastsette standarder som skal brukes av visse typer foretak, antas å være akseptable for regnskap med generelt formål utarbeidet av slike foretak, forutsatt at organene følger en fastsatt og transparent prosess som baserer seg på drøfting og vurdering av synspunktene til et bredt utvalg av interessenter. Eksempler på slike rammeverk for økonomisk rapportering omfatter:

- IFRS-er utgitt av International Accounting Standards Board,
- IPSAS-er utgitt av International Federation of Accountants – International Public Sector Accounting Standards Board, og
- Generelt aksepterte regnskapsprinsipper utgitt av en anerkjent standardsetter i en bestemt jurisdiksjon.

Disse rammeverkene for økonomisk rapportering blir ofte definert som gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering i lovmessige og regulatoriske krav som styrer utarbeidelsen av regnskaper med generelt formål. Det henvises til RS 800 for informasjon om rammeverk for økonomisk rapportering som er beregnet på å oppfylle de bestemte behovene til en offentlig tilsynsmyndighet.

### **Rammeverk for økonomisk rapportering som er supplert med lovmessige og regulatoriske krav**

42. I noen jurisdiksjoner kan lovmessige og regulatoriske krav supplere et rammeverk for økonomisk rapportering som er valgt av ledelsen, med ekstra krav knyttet til utarbeidelsen og presentasjonen av regnskap. I disse jurisdiksjonene omfatter gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering, i

forbindelse med anvendelsen av RS-ene, både det identifiserte rammeverket for økonomisk rapportering og slike ekstra krav, forutsatt at de ikke kommer i konflikt med gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering. Dette kan for eksempel være tilfellet når tilleggskrav forlanger opplysninger som kommer i tillegg til dem som er pålagt av det identifiserte rammeverket for økonomisk rapportering, eller når de innsnevrer utvalget av akseptable alternativer som er tillatt innenfor det identifiserte rammeverket for økonomisk rapportering. Hvis tilleggskravene kommer i konflikt med gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering, drøfter revisor betydningen av kravene med ledelsen, og hvorvidt disse kravene kan oppfylles ved hjelp av tilleggsopplysninger. Hvis dette ikke er mulig, vurderer revisor hvorvidt det er nødvendig å modifisere revisjonsberetningen, se RS 701 "Modifikasjoner i den uavhengige revisors beretning".

### **Jurisdiksjoner som ikke har et godkjent eller anerkjent standardsettende organ**

43. Når et foretak er registrert eller driver virksomhet i en jurisdiksjon som ikke har et godkjent eller anerkjent standardsettende organ, identifiserer foretaket et gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering. Det er i slike jurisdiksjoner vanlig praksis å bruke et rammeverk for økonomisk rapportering som er utarbeidet av et av organene beskrevet i punkt 41. Alternativt kan det i en bestemt jurisdiksjon være etablert regnskapsskikk som normalt anerkjennes som gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering for regnskap med generelt formål, som blir utarbeidet av nærmere angitte foretak som driver virksomhet i den aktuelle jurisdiksjonen. Når foretaket har valgt et slikt rammeverk for økonomisk rapportering, avgjør revisor hvorvidt regnskapsskikken samlet kan anses å utgjøre et akseptabelt rammeverk for økonomisk rapportering for regnskap med generelt formål. Når regnskapsskikken er i utstrakt bruk i en bestemt jurisdiksjon, kan revisorprofesjonen i den aktuelle jurisdiksjonen på vegne av revisorene ha vurdert hvorvidt rammeverket for økonomisk rapportering er akseptabelt. Alternativt tar revisor denne avgjørelsen ved å vurdere hvorvidt regnskapsskikken har de karakteristiske egenskaper som vanligvis innehas av akseptable rammeverk for økonomisk rapportering eller ved å sammenligne regnskapsskikken med kravene i et eksisterende rammeverk for økonomisk rapportering som anses å være akseptabelt.
44. Akseptable rammeverk for økonomisk rapportering for regnskap med generelt formål har vanligvis følgende karakteristiske egenskaper for å sikre at informasjonen i regnskapet er nyttig for brukere:
- (a) Relevans, i den forstand at informasjonen i regnskapet er relevant for foretakets art og formålet med regnskapet. (Når det gjelder et forretningsforetak som utarbeider regnskap, vurderes for eksempel relevans i forhold til den informasjonen som er nødvendig for å oppfylle informasjonsbehovet som er felles for en bred brukerkrets for at de skal kunne fatte økonomiske beslutninger. Dette behovet blir vanligvis oppfylt gjennom en rettvise fremstilling av foretakets økonomiske stilling, resultat og kontantstrømmer.)
  - (b) Fullstendighet, i den forstand at transaksjoner og hendelser, kontosaldoer og opplysninger som kunne ha påvirket den rettvise presentasjonen av regnskapet, ikke er utelatt.
  - (c) Pålitelighet, i den forstand av informasjonen i regnskapet:
    - (i) gjenspeiler den økonomiske realiteten i hendelser og transaksjoner, og ikke bare deres juridiske form, og
    - (ii) fører til en rimelig konsistent vurdering, måling, presentasjon og avgivelse av tilleggsopplysninger når den brukes under lignende omstendigheter.
  - (d) Nøytralitet, i den forstand at den bidrar til at informasjonen i regnskapet er fri for systematiske skjevheter, og
  - (e) Forståelighet, i den forstand at informasjonen i regnskapet er klar og dekkende, og ikke gjenstand for vesentlig forskjellige tolkninger.

45. En uensartet sammensetning av regnskapsskikker som er utformet for å passe med individuelle ønsker, er ikke et akseptabelt rammeverk for økonomisk rapportering for regnskap som er beregnet på å oppfylle et felles informasjonsbehov for en bred brukerkrets.
46. Beskrivelsen av rammeverket for økonomisk rapportering i regnskapet omfatter informasjon om grunnlaget for utarbeidelsen av regnskapet og de regnskapsprinsippene som er valgt og anvendt i forhold til betydelige transaksjoner og andre betydelige hendelser.
47. Revisor kan velge å sammenligne regnskapsskikken med kravene i et eksisterende rammeverk som anses å være akseptabelt, for eksempel IFRS-er utgitt av International Accounting Standards Board. Ved revisjon av et lite foretak kan revisor velge å sammenligne slike regnskapsskikker med et rammeverk for økonomisk rapportering som er utarbeidet spesielt for slike foretak av et godkjent eller anerkjent standardsettende organ. Når revisor foretar en slik sammenligning og avvik blir identifisert, omfatter avgjørelsen om hvorvidt regnskapsskikken valgt av ledelsen utgjør et akseptabelt rammeverk for økonomisk rapportering, en vurdering av årsakene til avvikene og hvorvidt anvendelsen av regnskapsskikken vil kunne føre til at regnskapet er misvisende.
48. Når revisor konkluderer med at ledelsens valgte rammeverk for økonomisk rapportering ikke er akseptabelt, vurderer revisor konsekvensene i forhold til revisors aksept av oppdraget (jf. RS 210) og revisjonsberetningen (jf. RS 701).

## Uttrykke en mening om regnskapet

49. Når revisor avgir en uttalelse om et fullstendig regnskap med generelt formål som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk for økonomisk rapportering som er utformet for å oppnå et rettviseende bilde, forholder revisor seg til RS 700 "Revisjonsberetningen", som inneholder normer og gir veiledning i de forholdene som revisor må vurdere når han skal danne seg en mening om slike regnskaper, og om formen på og innholdet i revisjonsberetningen. Revisor forholder seg også til RS 700 når han avgir en modifisert revisjonsberetning, herunder en presisering, et forbehold, en uttalelse hvor revisor konkluderer med at han ikke kan uttale seg om regnskapet, eller en negativ konklusjon.
50. Revisor forholder seg til RS 800 når han avgir en uttalelse om:
- (a) et fullstendig regnskap som er utarbeidet i samsvar med et annet dekkende grunnlag for regnskapsavleggelse,
  - (b) en del av et regnskap med generelt eller spesielt formål, for eksempel en enkelt regnskapsoppstilling, spesifikke kontoer, elementer av kontoer eller poster i regnskapet,
  - (c) overholdelse av kontraktsvilkår, og
  - (d) sammenfattede regnskaper.
51. I tillegg til vurderinger vedrørende rapporteringen omhandler RS 800 også andre forhold som revisor vurderer på slike oppdrag, for eksempel forhold knyttet til aksept av oppdraget og gjennomføringen av revisjonen.

## Ikrafttredelsesdato

52. Denne RS-en gjelder for revisjon av regnskap for perioder som begynner 1. januar 2008 eller senere.

---

## Tillegg for offentlig sektor

1. *Uavhengig av om revisjonen blir utført i privat eller offentlig sektor, vil de grunnleggende prinsipper for revisjon være de samme. Det som kan være spesielt for revisjonsoppdrag i offentlig sektor er revisjonens formål og omfang. Disse forskjellene skyldes ofte ulikheter i lovgivning, revisjonsmandat og rapporteringsformer. (For eksempel kan det være krav om at foretak i offentlig sektor skal utarbeide ytterligere økonomiske oppstillinger.)*
2. *Ved utførelse av revisjon i offentlig sektor må revisor ta hensyn til spesifikke krav i relevante lover, forskrifter og bestemmelser som påvirker revisjonsmandatet og eventuelle spesielle krav til revisjonen, herunder behovet for å ta hensyn til forhold av betydning for rikets sikkerhet. Revisjonsmandatene kan være mer spesifikke enn i privat sektor, og inneholder ofte flere formål og kan være av et større omfang enn det som normalt gjelder for revisjon av regnskaper i privat sektor. Mandatene og kravene kan for eksempel også påvirke revisors adgang til å anvende skjønn ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser, ved rapportering av misligheter og feil, og ved utforming av revisjonsberetning. Det kan også forekomme ulikheter i angrepsmåte og arbeidsform. Dette medfører imidlertid ingen forskjell i de grunnleggende prinsipper og nødvendige handlinger.*