

SK 1 - Kvalitetskontroll for revisjonsselskap som utfører revisjon og begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon

samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester

(Denne SK-en er vedtatt av DnRs styre i desember 2005. Kvalitetskontrollsystemer i samsvar med denne SK-en må opprettes innen 1. oktober 2006. Endret i desember 2007 ved tilføyelse av definisjonen i 6 (a) og underavsnittet "Oppdragsdokumentasjon", punktene 73a–73l, som følge av RS 230. Systemer i samsvar med disse punktene, må være etablert for revisjon av regnskap for perioder som begynner 1. januar 2008 eller senere.)

Innhold	Punkt
Innledning	1 - 5
Definisjoner	6
Elementer i et kvalitetskontrollsystem	7 - 8
Ledelsens ansvar for kvalitetssikring i revisjonsselskapet	9 - 13
Etiske krav	14 - 27
Aksept og fortsettelse av klienter og enkeltoppdrag	28 - 35
Personale	36 - 45
Gjennomføring av revisjonsoppdraget	46 - 73
Overvåking	74 - 93
Dokumentasjon	94 - 97
Ikrafttredelsesdato	98

Denne standarden for kvalitetskontroll (SK) 1, "Kvalitetskontroll for selskaper som utfører revisjon og begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester", må leses i sammenheng med "Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester", som beskriver anvendelsen av og gyldighetsområdet til SK-er.

Innledning

1. Hensikten med denne standarden for kvalitetskontroll (SK) er å fastsette normer og å gi veiledning for et revisjonsselskaps ansvar for sitt kvalitetskontrollsystem for revisjon og begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon samt for andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester. Denne SK-en må leses i sammenheng med DnRs Regler om etikk for revisorer.
2. Øvrige standarder og veiledning for revisjonspersonales ansvar for kvalitetskontrollrutiner for bestemte typer oppdrag er beskrevet i andre uttalelser fra Den norske Revisorforening (DnR). RS 220, "Kvalitetskontroll av revisjon av historisk økonomisk informasjon", for eksempel, fastsetter standarder og gir veiledning for kvalitetskontrollrutiner for revisjon av historisk økonomisk informasjon.
3. **Revisjonsselskapet må etablere et kvalitetskontrollsystem utformet for å gi betryggende sikkerhet for at revisjonsselskapet og dets personale etterlever**

faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav samt at beretninger som avgis av revisjonsselskapet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.

4. Et kvalitetskontrollsystem består av retningslinjer som er utformet for å oppnå målsettingene som er beskrevet i punkt 3 og de rutinene som er nødvendige for å gjennomføre og overvåke etterlevelsen av disse retningslinjene.
5. Denne SK-en gjelder for alle revisjonsselskaper. Typen av retningslinjene og rutinene for å etterleve denne SK-en i enkeltforetak vil avhenge av flere faktorer, blant annet revisjonsselskapets størrelse og driftsmessige karakteristika samt hvorvidt det er del av et nettverk.

Definisjoner

6. I denne SK-en har begrepene nedenfor følgende betydning:
 - (a) "Oppdragsdokumentasjon" er registrert utført arbeid, oppnådde resultater og konklusjoner trukket av revisor (begrepet "arbeidspapirer" blir også benyttet). Dokumentasjonen av et bestemt oppdrag sammenstilles i et oppdragsarkiv.
 - (b) "Oppdragsansvarlig revisor – revisoren eller en annen person i revisjonsforetaket som er ansvarlig for oppdraget og gjennomføringen av det samt for beretningen som avgis på vegne av revisjonsforetaket og som, der det er påkrevd, er autorisert av en tilsynsmyndighet eller et faglig eller rettslig organ.
 - (c) "Oppdragskontroll" – en prosess som er utformet for å gi en objektiv vurdering av de vesentlige vurderingene revisjonsteamet har foretatt samt konklusjonene de har kommet frem til under utarbeidelsen av beretningen, før beretningen avgis.
 - (d) "Oppdragskontrollør" – en revisor, en annen person i revisjonsselskapet, en ekstern person med egnede kvalifikasjoner eller et team sammensatt av slike personer, med tilstrekkelig og egnet erfaring og myndighet til å objektivt vurdere de vesentlige vurderingene revisjonsteamet har foretatt og konklusjonene de har kommet frem til ved utarbeidelsen av beretningen, før beretningen avgis.
 - (e) "Revisjonsteam" – alt personale som deltar på et oppdrag, herunder eventuelle eksperter som revisjonsselskapet har engasjert i forbindelse med oppdraget.
 - (f) "Revisjonsselskap" – en alenepraktiserende revisor, samarbeidende revisorer eller et aksjeselskap eller annet foretak bestående av revisorer.
 - (g) "Inspeksjon" – betyr i tilknytning til fullførte oppdrag rutiner som er utformet for å fremskaffe bevis for at revisjonsteam etterlever revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll.
 - (h) "Børsnotert foretak" – et foretak hvis aksjer eller gjeld er notert på en anerkjent børs eller omsettes i samsvar med reglene til en anerkjent børs eller et tilsvarende organ.

- (i) "Overvåking" – en prosess som omfatter en løpende vurdering av revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem, herunder en periodisk inspeksjon av et utvalg av fullførte oppdrag, utformet for at revisjonsselskapet skal kunne oppnå betryggende sikkerhet for at dets kvalitetskontrollsystem fungerer på en tilfredsstillende måte.
- (j) "Samarbeidende selskap"* - et foretak under felles kontroll, eierskap eller ledelse med revisjonsselskapet eller ethvert foretak som en fornuftig og informert tredjepart med kjennskap til all relevant informasjon rimelig ville forstå som en del av revisjonsselskapet nasjonalt eller internasjonalt.
- (k) "Revisor" – enhver person med myndighet til å forplikte revisjonsselskapet med hensyn til gjennomføring av et profesjonelt oppdrag.
- (l) "Personale" – revisorer og medarbeidere.
- (m) "Faglige standarder" – DnRs standarder for revisjonsoppdrag som definert i DnRs "Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester" og relevante etiske krav, som vanligvis omfatter DnRs Regler om etikk og relevante nasjonale etiske krav.
- (n) "Betryggende sikkerhet" – betyr i denne SK-en et høyt, men ikke absolutt nivå av sikkerhet.
- (o) "Medarbeidere" – andre faglige medarbeidere enn revisorer, herunder eventuelle eksperter revisjonsselskapet beskjeftiger.
- (p) "Ekstern person med egnede kvalifikasjoner" – en person utenfor revisjonsselskapet med ferdigheter og kompetanse til å opptre som oppdragsansvarlig revisor, for eksempel en revisor i et annet revisjonsselskap eller en ansatt (med egnet erfaring) enten i en profesjonell revisjonsorganisasjon hvis medlemmer kan utføre revisjon og begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester, eller i en organisasjon som yter relevante kvalitetskontrolltjenester.

Elementer i et kvalitetskontrollsystem

7. Revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem må omfatte retningslinjer og rutiner rettet mot følgende elementer:

- (a) **Ledelsens ansvar for kvalitet i revisjonsselskapet.**
- (b) **Etiske krav.**
- (c) **Aksept og fortsettelse av klienter og enkeltoppdrag.**
- (d) **Personale.**
- (e) **Gjennomføring av revisjonsoppdraget.**

* Som definert i DnRs regler om etikk

(f) **Overvåking.**

8. **Retningslinjene og rutinene for kvalitetskontroll må dokumenteres og kommuniseres til revisjonsselskapets personale.** Denne kommunikasjonen beskriver retningslinjene og rutinene for kvalitetskontrollen og målsettingene de er utformet for å oppnå, og omfatter et budskap om at hver enkelt har et personlig ansvar for kvalitetssikring og forventes å etterleve disse retningslinjene og rutinene. Videre forstår revisjonsselskapet viktigheten av å få tilbakemeldinger på kvalitetskontrollsystemet fra personalet. Revisjonsselskapet oppfordrer derfor personalet til å formidle sine synspunkter eller bekymringer med hensyn til kvalitetskontroll.

Ledelsens ansvar for kvalitet i revisjonsselskapet

9. **Revisjonsselskapet må utarbeide retningslinjer og rutiner som fremmer en bedriftskultur basert på en forståelse av at kvalitet er av avgjørende betydning ved utføring av oppdrag. Disse retningslinjene og rutinene må kreve at revisjonsselskapets administrerende direktør (eller tilsvarende) eller, der det er hensiktsmessig, revisjonsselskapets styre (eller tilsvarende) påtar seg det øverste ansvaret for revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem.**
10. Revisjonsselskapets ledelse og eksemplene den setter har en vesentlig innvirkning på bedriftskulturen. Fremming av en kvalitetsorientert bedriftskultur avhenger av klare, konsekvente og regelmessige handlinger og informasjon fra alle nivåer av revisjonsselskapets ledelse med fokus på revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll samt krav om å:
- (a) utføre arbeid som er i samsvar med faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav,
 - (b) avgi beretninger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.

Disse handlingene og informasjonen fremmer en bedriftskultur som verdsetter og belønner arbeid av høy kvalitet. De kan kommuniseres gjennom opplæringsseminarer, møter, formelle og uformelle samtaler, formuleringer av visjoner, nyhetsbrev eller informasjonsskriv. De innlemmes i revisjonsselskapets dokumentasjons- og opplæringsmateriale og i evalueringsrutiner for revisorer og medarbeidere, slik at de underbygger og forsterker revisjonsselskapets vektlegging av kvalitet og hvordan dette skal oppnås.

11. Det er spesielt viktig at revisjonsselskapets ledelse forstår at revisjonsselskapets forretningsstrategi er underlagt det overordnede kravet om å oppnå kvalitet i alle oppdrag som revisjonsselskapet utfører. Som en følge av dette:
- (a) tildeler revisjonsselskapet lederansvar på en slik måte at kommersielle hensyn ikke overstyrer kvaliteten på arbeidet som utføres,
 - (b) er revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner rettet mot evaluering av prestasjoner, godtgjørelser og forfremmelser (herunder incentivordninger) utformet slik at de tydeliggjør revisjonsselskapets overordnede krav til kvalitet,

- (c) avsetter revisjonsselskapet tilstrekkelige ressurser til utvikling, dokumentasjon og understøttelse av sine retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll.
12. **Enhver person eller personer som er tildelt operasjonelt ansvar for revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem av revisjonsselskapets administrerende direktør eller styre må ha tilstrekkelige og egnede erfaringer og evner samt den nødvendige autoriteten til å påta seg dette ansvaret.**
13. Tilstrekkelige og egnede erfaringer og evner gjør den ansvarlige personen eller personene i stand til å identifisere og forstå kvalitetskontrollaspekter og å utarbeide hensiktsmessige retningslinjer og rutiner. Den nødvendige autoriteten gjør personen i stand til å gjennomføre disse retningslinjene og rutinene.

Etiske krav

14. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner utformet for å gi betryggende sikkerhet for at revisjonsselskapet og dets personale etterleve relevante etiske krav.**
15. Etiske krav i forbindelse med revisjon og begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester omfattes av DnRs Regler om etikk samt mer restriktive nasjonale krav. Etiske prinsipper som styrer revisors profesjonelle oppgaver og plikter omfatter:
- (a) integritet,
 - (b) objektivitet,
 - (c) faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet,
 - (d) konfidensialitet og
 - (e) profesjonell opptreden.
16. DnRs Regler om etikk omfatter en begrepsmessig utredning av uavhengighet ved attestasjonsoppdrag som tar hensyn til trusler mot uavhengigheten, aksepterte forholdsregler og allmennhetens interesse.
17. Revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner fremhever de grunnleggende prinsippene, som særlig forsterkes gjennom (a) revisjonsselskapets ledelse, (b) utdanning og opplæring, (c) overvåking og (d) en prosess for håndtering av manglende etterlevelse. Uavhengighet ved attestasjonsoppdrag er så viktig at det behandles separat i punkt 18-27 nedenfor. Disse punktene må leses i sammenheng med DnRs Regler om etikk.

Uavhengighet

18. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner utformet for å gi betryggende sikkerhet for at revisjonsselskapet, dets personale og, der det er**

relevant, andre personer som er underlagt krav om uavhengighet (herunder eksperter som revisjonsselskapet engasjerer og personale i samarbeidende firmaer) opptrer uavhengig der det er påkrevd ifølge DnRs Regler om etikk og nasjonale etiske krav. Disse retningslinjene og rutinene må gjøre revisjonsselskapet i stand til å:

- (a) kommunisere sine krav til uavhengighet til personalet og, der det er relevant, til andre som er underlagt disse kravene,
- (b) identifisere og evaluere omstendigheter og forhold som utgjør trusler mot uavhengigheten og å iverksette egnede tiltak for å eliminere disse truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå ved bruk av forholdsregler eller, der dette anses hensiktsmessig, trekke seg fra oppdraget.

19. Disse retningslinjene og rutinene må kreve at:

- (a) oppdragsansvarlige revisorer gir revisjonsselskapet relevante opplysninger om klientoppdrag, herunder omfanget av tjenestene som ytes, for å gjøre revisjonsselskapet i stand til å vurdere den samlede innvirkningen, om noen, på krav til uavhengighet,
- (b) personalet straks underretter revisjonsselskapet om omstendigheter og forhold som utgjør en trussel mot uavhengigheten, slik at egnede tiltak kan iverksettes,
- (c) relevante opplysninger innhentes og kommuniseres til riktig personale, slik at:
 - (i) revisjonsselskapet og dets personale lett kan fastslå hvorvidt de tilfredsstiller krav til uavhengighet,
 - (ii) revisjonsselskapet kan opprette og oppdatere sine oversikter knyttet til uavhengighet,
 - (iii) revisjonsselskapet kan iverksette egnede tiltak knyttet til identifiserte trusler mot uavhengigheten.

20. Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner utformet for å gi betryggende sikkerhet for at det underrettes om brudd på kravene til uavhengighet og at det kan iverksette egnede tiltak for å løse slike situasjoner. Retningslinjene og rutinene må omfatte krav til:

- (a) at alle som er underlagt krav til uavhengighet straks underretter revisjonsselskapet dersom de blir kjent med brudd på kravene til uavhengighet,
- (b) at revisjonsselskapet straks kommuniserer brudd på disse retningslinjene og rutinene til:

- (i) **den oppdragsansvarlige revisoren, som sammen med revisjonsselskapet må reagere på bruddet,**
 - (ii) **annet relevant personale i revisjonsselskapet og de som er underlagt kravene til uavhengighet, som må iverksette egnede tiltak**
- (c) **at revisjonsselskapet, om nødvendig, straks underrettes av den oppdragsansvarlige revisor og de andre personene som er nevnt i underpunkt (b) (ii) om tiltakene som er iverksatt for å avklare forholdet, slik at revisjonsselskapet kan avgjøre om det må iverksette ytterligere tiltak.**
21. Omfattende veiledning vedrørende trusler mot uavhengigheten og forholdsregler, herunder anvendelse i gitte situasjoner, er beskrevet i DnRs Regler om etikk.
22. Et revisjonsselskap som blir underrettet om brudd på retningslinjene og rutinene for uavhengighet kommuniserer straks relevante opplysninger til oppdragsansvarlige revisorer, andre personer i revisjonsselskapet etter behov og, der det er relevant, eksperter som revisjonsselskapet har engasjert og personale i samarbeidende firmaer, slik at egnede tiltak kan iverksettes. Egnede tiltak som revisjonsselskapet og den oppdragsansvarlige revisoren kan iverksette omfatter egnede forholdsregler for å eliminere truslene mot uavhengigheten eller redusere dem til et akseptabelt nivå eller å trekke seg fra oppdraget. I tillegg gir revisjonsselskapet personale som er underlagt krav til uavhengighet opplæring i uavhengighetsspørsmål.
23. **Minst én gang årlig må revisjonsselskapet innhente skriftlige bekreftelser på etterlevelsen av dets retningslinjer og rutiner for uavhengighet fra alt personale i revisjonsselskapet som er underlagt krav om uavhengighet.**
24. Skriftlige bekreftelser kan være i papirform eller elektronisk form. Ved å innhente bekreftelser og iverksette egnede tiltak ved informasjon som tyder på brudd, tydeliggjør revisjonsselskapet betydningen av at uavhengighetskravene overholdes og retter medarbeidernes oppmerksomhet mot dette.
25. DnRs Regler om etikk drøfter trusselen fra stor fortrolighet med klienten, som kan oppstå når de samme ledende medarbeiderne benyttes på et attestasjonsoppdrag over lengre tid og hvilke forholdsregler som kan være hensiktsmessige for å håndtere denne trusselen. **Som en følge av dette, må revisjonsselskapet etablere retningslinjer og rutiner:**
- (a) **som fastsetter kriterier for beslutninger om behovet for forholdsregler for å redusere trusselen fra stor fortrolighet med klienten til et akseptabelt nivå når samme ledende medarbeidere benyttes på et attestasjonsoppdrag over lengre tid,**
 - (b) **for alle revisjoner av regnskap hos børsnoterte foretak som krever utskifting av oppdragsansvarlig revisor etter en fastsatt tidsperiode i samsvar med nasjonale etiske krav¹.**

¹ Se revisorloven § 5a-4.

26. Bruk av samme ledende medarbeidere på et attestasjonsoppdrag over lengre tid kan medføre trusler fra stor fortrolighet med klienten eller på annen måte forringe kvaliteten på utførelsen av oppdraget. Revisjonsselskapet etablerer derfor kriterier for beslutninger om behovet for forholdsregler for å håndtere disse truslene. Ved fastsettelsen av egnede kriterier vurderer revisjonsselskapet blant annet forhold som (a) oppdragets type, herunder i hvilken grad det omfatter et forhold som er i allmennhetens interesse og (b) hvor lenge de ledende medarbeiderne har arbeidet på oppdraget. Eksempler på forholdsregler er utskifting av ledende medarbeidere og krav om en kvalitetskontroll av oppdrag.
27. DnRs Regler om etikk erkjenner at trusselen fra stor fortrolighet med klienten er særlig relevant i forbindelse med revisjon av regnskaper hos børsnoterte foretak. For disse klientene kreves det utskifting av den oppdragsansvarlige revisoren innen syv år. Nasjonale krav kan omfatte kortere frister for utskifting.²

Aksept og fortsettelse av klienter og enkeltoppdrag

28. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner for aksept og fortsettelse av klienter og enkeltoppdrag utarbeidet for å gi betryggende sikkerhet for at revisjonsselskapet kun aksepterer eller fortsetter klienter og enkeltoppdrag der det:**
- (a) **har vurdert klientens integritet og ikke har informasjon som ville ha ført til at revisjonsselskapet ville ha konkludert at klienten mangler integritet,**
 - (b) **er kompetent til å utføre oppdraget og har ferdighetene, tiden og ressursene til å gjøre dette,**
 - (c) **kan oppfylle de etiske kravene.**

Revisjonsselskapet må innhente den informasjonen det anser for nødvendig ut fra omstendighetene før det påtar seg et oppdrag fra en ny klient, ved beslutninger om hvorvidt det skal fortsette et oppdrag og ved vurdering av om det skal påta seg et nytt oppdrag for en eksisterende klient. Der problematiske forhold identifiseres og revisjonsselskapet beslutter å akseptere eller fortsette en klient eller et enkeltoppdrag, må det dokumentere hvordan disse forholdene ble avklart.

29. Når det gjelder en klients integritet, vurderer revisjonsselskapet blant annet følgende forhold:
- identiteten og det forretningsmessige omdømmet til klientens hovedeiere, øverste ledelse, nærstående parter og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll,
 - hvilken type virksomhet klienten driver, herunder forretningsområder,

² Se revisorloven § 5a-4.

- informasjon om holdningen til klientens hovedeiere, øverste ledelse og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll vedrørende forhold som aggressiv fortolkning av regnskapsstandarder og vedrørende det interne kontrollmiljøet,
- hvorvidt klienten er overdrevent opptatt av å holde revisjonsselskapets honorar så lavt som mulig,
- indikasjoner på utilbørlig begrensning av arbeidets omfang,
- indikasjoner på at klienten kan være involvert i hvitvasking av penger eller andre straffbare handlinger,
- årsakene til at revisjonsselskapet ble valgt, og til at det tidligere revisjonsselskapet ikke ble gjenvalgt.

Omfanget av den kunnskapen som et revisjonsselskap har om en klients integritet vil vanligvis øke ved klientforhold som løper over lengre tid.

30. Informasjon som revisjonsselskapet innhenter om disse forholdene kan for eksempel stamme fra:

- kommunikasjon med nåværende eller tidligere leverandører av profesjonelle regnskaps- og revisjonstjenester til klienten i samsvar med DnRs Regler om etikk³ og samtaler med andre tredjeparter,
- forespørsler rettet til personale i revisjonsselskapet eller tredjeparter, for eksempel banker, juridiske rådgivere og tilsvarende aktører i den aktuelle bransjen,
- søk i relevante databaser.

31. Ved vurdering av hvorvidt revisjonsselskapet har ferdigheten, kompetansen, tiden og ressursene til å påta seg et nytt oppdrag fra en ny eller en eksisterende klient, gjennomgår revisjonsselskapet de særskilte kravene til oppdraget og eksisterende revisor- og medarbeiderprofiler på alle relevante nivåer. Forhold som revisjonsselskapet vurderer omfatter blant annet hvorvidt:

- revisjonsselskapets personale har kjennskap til de relevante bransjene og saksforholdene,
- revisjonsselskapets personale har erfaring med relevante reguleringsmessige eller regnskapsmessige krav, eller evnen til å tilegne seg nødvendige ferdigheter og kunnskaper på en tilfredsstillende måte,
- revisjonsselskapet har tilstrekkelig personale med nødvendige ferdigheter og kompetanse,
- eksperter er tilgjengelige hvis nødvendig,

³ Revisorloven § 7-2 er relevant ved revisjonsoppdrag.

- personer som oppfyller kriteriene og kvalifiserer til å kunne utføre kvalitetskontroll av oppdraget er tilgjengelige, der dette er relevant,
 - revisjonsselskapet er i stand til å fullføre oppdraget innen rapporteringsfristene.
32. Revisjonsselskapet vurderer også hvorvidt det å akseptere et oppdrag fra en ny eller eksisterende klient kan føre til en faktisk eller oppfattet interessekonflikt. Der en mulig konflikt identifiseres, vurderer revisjonsselskapet om det er hensiktsmessig og forsvarlig å påta seg oppdraget.
33. En beslutning om hvorvidt man skal fortsette en klient eller ikke omfatter en vurdering av vesentlige forhold som har oppstått i løpet av det nåværende oppdraget eller tidligere oppdrag og deres innvirkning på fortsettelsen av klientforholdet. En klient kan for eksempel ha begynt å utvide sin forretningsvirksomhet til et område der revisjonsselskapet ikke har den nødvendige kunnskapen eller ekspertisen.
34. **Der revisjonsselskapet mottar informasjon som ville ha ført til at det hadde sagt fra seg et oppdrag dersom informasjonen hadde vært tilgjengelig tidligere, må retningslinjer og rutiner for fortsettelsen av oppdraget og klientforholdet omfatte en vurdering av:**
- (a) **det faglige og rettslige ansvaret som gjelder under omstendighetene, herunder hvorvidt revisjonsselskapet er forpliktet til å rapportere til de(n) som foretok valg av revisor eller, i enkelte tilfeller, til tilsynsmyndigheter,**
 - (b) **muligheten for å tre tilbake fra oppdraget eller både oppdraget og klientforholdet.**
35. Retningslinjer og rutiner for fratredelsen fra et oppdrag eller både oppdraget og klientforholdet berører forhold som blant annet omfatter følgende:
- Diskutere med det riktige ledelsesnivået hos klienten og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll hvilket tiltak revisjonsselskapet finner hensiktsmessig å iverksette ut fra de relevante faktaene og omstendighetene.
 - Dersom revisjonsselskapet beslutter at det er hensiktsmessig å tre tilbake, diskutere fratredelsen fra oppdraget eller både oppdraget og klientforholdet og årsakene til fratredelsen med det riktige ledelsesnivået hos klienten og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
 - Vurdere hvorvidt det foreligger faglige, reguleringsmessige eller rettslige krav som forplikter revisjonsselskapet til å fortsette oppdraget eller klientforholdet eller til å rapportere fratredelsen fra oppdraget eller både oppdraget og klientforholdet sammen med årsakene til fratredelsen til tilsynsmyndigheter.
 - Dokumentere vesentlige problemstillinger, konsultasjoner, konklusjoner og grunnlaget for konklusjonene.

Personale

36. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner utformet for å gi betryggende sikkerhet for at revisjonsselskapet har tilstrekkelig personale med den ferdigheten, den kompetansen og den etterlevelsen av etiske prinsipper som er nødvendig for å kunne utføre oppdrag i samsvar med faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav samt for å gjøre revisjonsselskapet eller oppdragsansvarlige revisorer i stand til å avgi beretninger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.**

37. Disse retningslinjene og rutinene omhandler følgende personalforhold:

- Rekruttering.
- Evaluering av prestasjoner.
- Ferdighet.
- Kompetanse.
- Karriereutvikling.
- Forfremmelser.
- Vederlag.
- Beregning av personellbehov.

En gjennomgåelse av disse forholdene gjør revisjonsselskapet i stand til å fastsette antall personer og egenskapene til de personene som trengs for å utføre revisjonsselskapets oppdrag. Revisjonsselskapets rekrutteringsprosesser omfatter rutiner som hjelper revisjonsselskapet med å velge ut personer som har integritet og evne til å utvikle den ferdigheten og den kompetansen som er nødvendig for å utføre revisjonsselskapets arbeid.

38. Ferdighet og kompetanse utvikles ved hjelp av flere forskjellige metoder, blant annet:

- Profesjonsutdanning.
- Løpende faglig utvikling, herunder opplæring.
- Arbeidserfaring.
- Rettledning fra mer erfarne medarbeidere, for eksempel andre medlemmer av revisjonsteamet.

39. Opprettholdelse av kompetansen til revisjonsselskapets personale avhenger i betydelig grad av et hensiktsmessig nivå av kontinuerlig faglig utvikling, slik at personalet bevarer sine kunnskaper og ferdigheter. Revisjonsselskapet vektlegger derfor i sine retningslinjer og rutiner behovet for kontinuerlig opplæring for alle medarbeidernivåer og tilbyr nødvendige ressurser og hjelp for at personalet skal kunne utvikle og

oppretholde den ferdigheten og den kompetansen som er nødvendig. Der interne faglige og opplæringsressurser ikke er tilgjengelige, eller av andre årsaker, kan revisjonsselskapet benytte en ekstern person med egnede kvalifikasjoner til dette formålet.

40. Revisjonsselskapets rutiner for evaluering av prestasjoner, vederlag og forfremmelse gir rimelig anerkjennelse og belønning for utvikling og opprettholdelse av kompetanse og etterlevelse av etiske prinsipper. Spesielt:
- (a) gjør revisjonsselskapet personalet kjent med revisjonsselskapets forventninger med hensyn til prestasjoner og etiske prinsipper,
 - (b) gjør revisjonsselskapet en evaluering av, og råd om personalets prestasjoner, fremgang og karriereutvikling,
 - (c) sikrer revisjonsselskapet personalets forståelse av at forfremmelse til stillinger med større ansvar blant annet avhenger av kvaliteten på prestasjonene og etterlevelse av etiske prinsipper, samt at manglende etterlevelse av revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner kan føre til disiplinærtiltak.
41. Revisjonsselskapets størrelse og situasjon vil påvirke utformingen av revisjonsselskapets prosess for evaluering av prestasjoner. Særlig mindre revisjonsselskaper vil ofte anvende mindre formelle metoder for evaluering av personalets prestasjoner.

Tildeling av oppdrag til revisjonsteam

42. **Revisjonsselskapet må tildele ansvar for hvert enkelt oppdrag til en oppdragsansvarlig revisor. Revisjonsselskapet må utarbeide retningslinjer og rutiner som krever at:**
- (a) **den oppdragsansvarlige revisors identitet og oppgaver kommuniseres til sentrale medlemmer av klientens ledelse og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll,**
 - (b) **den oppdragsansvarlige revisor har tilstrekkelig ferdighet, kompetanse og myndighet samt tid til å utføre oppgavene,**
 - (c) **ansvarsområdene til den oppdragsansvarlige revisor klart defineres og kommuniseres til denne revisoren.**
43. Retningslinjer og rutiner omfatter systemer for å overvåke arbeidsmengden og tilgjengeligheten til oppdragsansvarlige revisorer, slik at disse personene har tilstrekkelig tid til å utføre sine oppgaver på en tilfredsstillende måte.
44. **Revisjonsselskapet må også benytte egnede medarbeidere med nødvendig ferdighet, kompetanse og tid til å utføre oppdrag i samsvar med faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav samt til å gjøre revisjonsselskapet eller de oppdragsansvarlige revisorene i stand til å avgi uttalelser som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.**

45. Revisjonsselskapet utarbeider rutiner for å vurdere medarbeidernes ferdighet og kompetanse. Ferdigheten og kompetansen som vurderes ved tildeling av oppdrag til revisjonsteam og ved fastsettelse av det nødvendige nivået av oppfølging, omfatter følgende:
- En forståelse av og praktisk erfaring med oppdrag av liknende type og kompleksitet gjennom egnet opplæring og deltakelse på oppdrag.
 - En forståelse av faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav.
 - Egnede faglige kunnskaper, herunder kunnskaper om relevant informasjonsteknologi.
 - Kjennskap til klientenes bransjer.
 - Evne til å utøve profesjonelt skjønn.
 - En forståelse av revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll.

Gjennomføring av revisjonsoppdraget

46. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner utformet for å gi betryggende sikkerhet for at oppdrag gjennomføres i samsvar med faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav samt at revisjonsselskapet eller den oppdragsansvarlige revisoren avgir beretninger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.**
47. Gjennom sine retningslinjer og rutiner søker revisjonsselskapet å sikre jevnt høy kvalitet på gjennomføringen av oppdrag. Dette oppnås ofte gjennom skriftlige eller elektroniske håndbøker, programvareverktøy eller andre former for standardisert dokumentasjon samt bransjespesifikk eller annen spesifikk veiledning. Forhold som belyses omfatter følgende:
- Hvordan revisjonsteam informeres om oppdraget for å få en forståelse av formålet med arbeidet de skal utføre.
 - Prosesser for etterlevelse av gjeldende standarder for oppdraget.
 - Prosesser for oppfølging med oppdraget og opplæring og rettleiding av medarbeidere.
 - Metoder for kontroll av det utførte arbeidet, de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som er foretatt og typen beretning som skal avgis.
 - Egnede dokumentasjon av det utførte arbeidet samt tidspunktet for og omfanget av kontrollen.
 - Prosesser for å sikre at alle retningslinjer og rutiner er oppdatert.

48. Det er viktig at alle medlemmene av revisjonsteamet forstår formålet med arbeidet de skal utføre. Samarbeid og opplæring i teamet er nødvendig for å bidra til at også mindre erfarne medlemmer av revisjonsteamet klart forstår formålet med det tildelte arbeidet.
49. Oppfølging omfatter følgende:
- Følge oppdragets fremdrift.
 - Vurdere ferdigheten og kompetansen til enkeltmedlemmene av revisjonsteamet, hvorvidt de har tilstrekkelig tid til å utføre arbeidet sitt, hvorvidt de forstår rettleidingen de får og hvorvidt arbeidet utføres i samsvar med den planlagte angrepsmåten for oppdraget.
 - Håndtere vesentlige spørsmål som oppstår under oppdraget, vurdere deres vesentlighet og tilpasse den planlagte angrepsmåten.
 - Identifisere forhold som krever konsultasjon eller vurdering av mer erfarne medlemmer av revisjonsteamet under oppdraget.
50. Ansvar for gjennomgåelse er bestemt på grunnlag av at mer erfarne teammedlemmer, inkludert oppdragsansvarlig revisor, gjennomgår arbeid utført av mindre erfarne teammedlemmer. De som gjennomgår arbeidet, vurderer om:
- (a) arbeidet er utført i samsvar med profesjonelle standarder og krav i lov og forskrift,
 - (b) det er tatt opp vesentlige forhold som skal vurderes ytterligere,
 - (c) det er gjennomført nødvendige konsultasjoner, og konklusjonene er dokumentert og implementert,
 - (d) det er nødvendig å endre typen, tidspunktet og omfanget av arbeidet som utføres,
 - (e) utført arbeid underbygger konklusjonene og er tilstrekkelig dokumentert,
 - (f) innhentede bevis er tilstrekkelig og hensiktsmessig til å underbygge revisjonsberetningen og
 - (g) målene for de utførte handlingene er nådd

Konsultasjon

51. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner utformet for å gi betryggende sikkerhet for at:**
- (a) **egnet konsultasjon finner sted ved vanskelige eller omstridte spørsmål,**
 - (b) **det finnes tilstrekkelige tilgjengelige ressurser til at egnet konsultasjon kan finne sted,**

- (c) **disse konsultasjonenes type og omfang dokumenteres,**
 - (d) **konklusjoner som følge av konsultasjoner, dokumenteres og iverksettes.**
52. Konsultasjon omfatter diskusjon, på egnet faglig nivå, med personer i eller utenfor revisjonsselskapet som besitter spesialkompetanse for å avklare en vanskelig eller omstridt problemstilling.
53. Ved konsultasjon anvendes egnede ressurser for undersøkelse samt den samlede erfaringen og faglige ekspertisen i revisjonsselskapet. Konsultasjon bidrar til å fremme kvalitet og forbedrer anvendelsen av profesjonelt skjønn. Revisjonsselskapet søker å etablere en bedriftskultur der konsultasjon anses som en styrke og oppfordrer personalet til å søke råd hos hverandre ved vanskelige eller omstridte spørsmål.
54. Konstruktiv konsultasjon av andre fagpersoner krever at de som konsulteres gis alle relevante fakta som vil gjøre dem i stand til å gi informerte råd i faglige, etiske eller andre spørsmål. Konsultasjonsrutiner krever konsultasjon av de som har egnet kunnskap, ansiennitet og erfaring i revisjonsselskapet (eller, der det er relevant, utenfor revisjonsselskapet) ved vesentlige faglige, etiske eller andre spørsmål samt egnet dokumentasjon og iverksetting av beslutninger som følger av konsultasjoner.
55. Et revisjonsselskap som har behov for ekstern konsultasjon, for eksempel et revisjonsselskap uten egnede interne ressurser, kan benytte seg av rådgivende tjenester som tilbys av (a) andre revisjonsselskaper, (b) faglige organer eller tilsynsmyndigheter eller (c) kommersielle organisasjoner som tilbyr relevante kvalitetskontrolltjenester. Før avtale om slike tjenester inngås, vurderer revisjonsselskapet hvorvidt den eksterne tilbyderen er tilstrekkelig kvalifisert for formålet
56. Dokumentasjonen av konsultasjoner med andre fagpersoner som omfatter vanskelige eller omstridte spørsmål godkjennes av både den som søker råd og den som blir konsultert. Dokumentasjonen er fullstendig og detaljert nok til å muliggjøre en forståelse av:
- (a) forholdet det ble søkt råd om,
 - (b) resultatene av konsultasjonen, herunder eventuelle beslutninger som ble tatt, grunnlaget for disse beslutningene og hvordan de ble iverksatt.

Meningsforskjeller

57. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner for håndtering og avklaring av meningsforskjeller i revisjonsteamet, med de som konsulteres og, der det er relevant, mellom den oppdragsansvarlige revisoren og oppdragskontrolløren. Trukne konklusjoner må dokumenteres og iverksettes.**
58. Disse rutinene oppfordrer til identifisering av meningsforskjeller på et tidlig stadium, gir klar veiledning om de trinnvise tiltakene som deretter skal settes i verk og krever dokumentasjon av avklaringen av meningsforskjellene og iverksettingen av beslutningene. **Beretningen må ikke avgis før forholdet er avklart.**

59. Et revisjonsfirma som engasjerer en ekstern person med egnede kvalifikasjoner for å utføre en kvalitetskontroll av oppdraget erkjenner at meningsforskjeller kan oppstå og utarbeider rutiner for å avklare slike meningsforskjeller, for eksempel ved å rådføre seg med en annen revisor, et revisjonsselskap, et faglig organ eller en tilsynsmyndighet.

Kvalitetskontroll av oppdraget

60. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner som, for oppdrag der det er hensiktsmessig, krever en kvalitetskontroll av oppdraget som gir en objektiv vurdering av de vesentlige skjønsmessige vurderingene som revisjonsteamet har foretatt og konklusjonene som er trukket ved utarbeidelsen av beretningen. Disse retningslinjene og rutinene må:**
- (a) **kreve en kvalitetskontroll av oppdraget for alle revisjoner av regnskaper hos børsnoterte foretak,**
 - (b) **fastsette kriterier som alle andre revisjoner og begrensede revisjoner av historisk økonomisk informasjon samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester må vurderes etter for å fastsette hvorvidt en kvalitetskontroll av oppdraget må utføres,**
 - (c) **kreve en kvalitetskontroll av alle oppdrag som oppfyller kriteriene som er fastsatt i samsvar med underpunkt (b).**
61. **Revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner må kreve at kvalitetskontrollen av oppdraget er fullført før beretningen avgis.**
62. Kriterier som et revisjonsselskap vurderer når det beslutter hvilke andre oppdrag enn revisjoner av regnskap hos børsnoterte foretak som skal underlegges en kvalitetskontroll av oppdraget omfatter følgende:
- Oppdragets type, herunder i hvilken grad det omfatter et forhold som er i allmennhetens interesse.
 - Identifisering av uvanlige omstendigheter eller risikoer for et oppdrag eller en gruppe av oppdrag.
 - Hvorvidt lover eller forskrifter krever en kvalitetskontroll av oppdraget.
63. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner for oppdrag som fastsetter:**
- (a) **Type, tidspunktet for utførelse og omfanget av kvalitetskontroll av oppdrag.**
 - (b) **Kriterier for utnevnelsen av oppdragskontrollør.**
 - (c) **Krav til dokumentasjon av en kvalitetskontroll av oppdrag.**

Typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av en kvalitetskontroll av oppdrag

64. En kvalitetskontroll av oppdrag omfatter som regel drøftelser med den oppdragsansvarlige revisoren, en gjennomgåelse av regnskapene eller annen informasjon som er gjenstand for revisjon og beretningen og særlig en vurdering av hvorvidt beretningen er hensiktsmessig. Den omfatter også en gjennomgåelse av utvalgte arbeidspapirer knyttet til de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som revisjonsteamet har foretatt og konklusjonene de har trukket. Omfanget av kontrollen avhenger av oppdragets kompleksitet og risikoen for at beretningen ikke er hensiktsmessig ut fra omstendighetene. Kvalitetskontroll fritar ikke den oppdragsansvarlige revisoren for noe ansvar.
65. En kvalitetskontroll av oppdrag for revisjon av børsnoterte foretaks regnskap omfatter en vurdering av følgende:
- Revisjonsteamets vurdering av revisjonsselskapets uavhengighet i forbindelse med det aktuelle oppdraget.
 - Særskilte risikoer som er avdekket under oppdraget og reaksjonene på disse risikoene.
 - Skjønnsmessige vurderinger som er foretatt, særlig med hensyn til vesentlighet og vesentlige risikoer.
 - Hvorvidt hensiktsmessig konsultasjon har funnet sted ved spørsmål der det er meningsforskjeller eller andre vanskelige eller omstridte spørsmål samt konklusjonene fra disse konsultasjonene.
 - Betydningen av og typen korrigert og ikke korrigert feilinformasjon som avdekkes under oppdraget.
 - Forhold som skal kommuniseres til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll samt, der det er relevant, andre parter, som for eksempel tilsynsmyndigheter.
 - Hvorvidt arbeidspapirer som er valgt ut for gjennomgåelse gjenspeiler arbeidet som er utført i forbindelse med de vesentlige skjønnsmessige vurderingene og underbygger konklusjonene som er trukket.
 - Hvorvidt beretningen som skal avgis er hensiktsmessig

En kvalitetskontroll av andre oppdrag enn revisjoner av regnskaper hos børsnoterte foretak kan, avhengig av omstendighetene, omfatte alle eller noen av disse vurderingene.

66. Oppdragskontrolløren utfører kontrollen i rett tid på egnede stadier i oppdraget, slik at vesentlige forhold straks kan avklares til kontrollørens tilfredshet før beretningen avgis.
67. Der oppdragskontrolløren gir anbefalinger som den oppdragsansvarlige revisoren ikke aksepterer og forholdet ikke avklares til kontrollørens tilfredshet, avgis ikke

beretningen før forholdet er avklart ved å følge revisjonsselskapets rutiner for håndtering av meningsforskjeller.

Kriterier for utnevnelsen av oppdragskontrollører

68. **Revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner må adressere utnevnelsen av oppdragskontrollører og fastsette kriterier for deres egnethet gjennom følgende:**
- (a) **De faglige kvalifikasjonene som er nødvendige for å kunne utføre oppgaven, herunder den nødvendige erfaringen og autoriteten.**
 - (b) **I hvilken grad oppdragskontrollører kan konsulteres under oppdraget uten at dette påvirker kontrollørens objektivitet.**
69. Revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner for de faglige kvalifikasjonene til oppdragskontrollører adresserer den faglige ekspertisen, erfaringen og autoriteten som er nødvendig for å kunne utføre oppgaven. Hva som utgjør tilstrekkelig og hensiktsmessig faglig ekspertise, erfaring og autoritet avhenger av omstendighetene rundt oppdraget. Videre er oppdragskontrollører ved revisjon av regnskapene til et børsnotert foretak, en person med tilstrekkelig og egnet erfaring og autoritet til å opptre som oppdragsansvarlig revisor ved revisjon av regnskaper av børsnoterte foretak.
70. Revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner er utformet for å bevare objektiviteten til oppdragskontrollører. Blant annet:
- (a) velges ikke oppdragskontrollører av den oppdragsansvarlige revisoren
 - (b) er oppdragskontrollører av oppdraget ikke på noen annen måte involvert i oppdraget i tidsrommet for kontrollen
 - (c) fatter ikke oppdragskontrollører beslutninger for revisjonsteamet
 - (d) deltar ikke oppdragskontrollører i andre vurderinger som ville true hans objektivitet
71. Den oppdragsansvarlige revisor kan konsultere oppdragskontrolløren under utførelse av oppdraget. Denne konsultasjonen svekker ikke nødvendigvis oppdragskontrollørens evne til å utføre oppgaven. Der konsultasjonens type og omfang blir vesentlig, tar imidlertid både revisjonsteamet og kontrolløren forholdsregler for å bevare kontrollørens objektivitet. Der dette ikke er mulig, utnevnes en annen person i revisjonsselskapet eller en ekstern person med egnede kvalifikasjoner til å utføre kvalitetskontrollen av oppdraget eller til å fungere som rådgiver under gjennomføringen av oppdraget. Revisjonsselskapets retningslinjer fastsetter at oppdragskontrolløren skal skiftes ut der evnen til å utføre en objektiv kontroll kan være svekket.
72. Eksterne personer med egnede kvalifikasjoner kan engasjeres der alenepraktiserende revisorer eller små revisjonsselskaper identifiserer oppdrag som krever en kvalitetskontroll av oppdrag. Enkelte alenepraktiserende revisorer eller små revisjonsselskaper kan også ønske å benytte andre revisjonsselskaper for å muliggjøre

en kvalitetskontroll av oppdrag. Der revisjonsselskapet engasjerer eksterne personer med egnede kvalifikasjoner, følger revisjonsselskapet kravene og veiledningen i punkt 68-71.

Dokumentasjon av kvalitetskontrollen av oppdrag

73. **Retningslinjer og rutiner for dokumentasjon av kvalitetskontrollen av oppdrag må kreve dokumentasjon av at:**
- (a) **rutinene som er påkrevd ifølge revisjonsselskapets retningslinjer for kvalitetskontroll av oppdrag, er utført.**
 - (b) **kvalitetskontrollen av oppdrag er fullført før beretningen avgis.**
 - (c) **kontrolløren ikke er kjent med uavklarte forhold som ville ha ført til at kontrolløren ville ha konkludert med at de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som revisjonsteamet har foretatt og de konklusjonene de har trukket, ikke er hensiktsmessige.**

Oppdragsdokumentasjon

Fullføring av sammenstillingen av endelig oppdragsarkiv

- 73a **Revisjonsselskapet må etablere prinsipper og rutiner for oppdragsteamets sammenstilling av endelig oppdragsarkiv til riktig tid etter ferdigstillelse av oppdragsrapportene.**
- 73b. Lover eller forskrifter kan fastsette tidsfrister for når sammenstillingen av avsluttende oppdragsarkiv for bestemte typer oppdrag bør være fullført. Der det ikke er fastsatt noen tidsfrist i lover eller forskrifter, fastsetter revisjonsselskapet tidsfrister som er passende for oppdragets art og som gjenspeiler behovet for sammenstilling av avsluttende oppdragsarkiv til riktig tid. Ved revisjon er en slik tidsfrist vanligvis maksimum 60 dager etter dateringen av revisjonsberetningen.
- 73c. Der to eller flere ulike rapporter utgis vedrørende samme informasjon om et foretaks saksforhold, skal revisjonsselskapets prinsipper og rutiner relatert til tidsfrist for sammenstilling av avsluttende oppdragsarkiv behandle hver rapport som et enkeltstående oppdrag. Dette kan for eksempel være tilfellet når revisjonsselskapet utgir en revisjonsberetning om en enkeltstående enhets økonomiske informasjon i forbindelse med konsolidering for konsernregnskapsformål, og en revisjonsberetning vedrørende samme økonomiske informasjon avgis på et senere tidspunkt med utgangspunkt i revisjonsplikt etter lov.

Konfidensialitet, trygg oppbevaring, integritet, tilgjengelighet og gjenfinnbarhet av oppdragsdokumentasjon

- 73d. **Revisjonsselskapet må etablere prinsipper og rutiner for å sikre konfidensialitet, trygg oppbevaring, integritet, tilgjengelighet og gjenfinnbarhet av oppdragsdokumentasjon.**
- 73e. Relevante etiske krav pålegger revisjonsselskapets ansatte å til enhver tid å behandle informasjon i oppdragsdokumentasjonen som konfidensiell, med mindre klienten har

gitt sitt samtykke til at informasjonen bringes videre eller det foreligger en rettslig eller yrkesmessig plikt til dette. Bestemte lover eller forskrifter kan pålegge revisjonsselskapets ansatte ytterligere forpliktelser til å behandle klientinformasjon konfidensielt, spesielt når det gjelder informasjon av personlig karakter.

- 73f. Uavhengig av om oppdragsdokumentasjonen foreligger på papir, elektronisk eller på andre medier, kan integriteten, tilgjengeligheten eller gjenfinnbarheten av underliggende data kompromitteres dersom dokumentasjonen kan endres eller slettes uten revisjonsselskapets viten, eller dersom den kan bli borte eller varig skadet. Følgelig utformer og innfører revisjonsselskapet hensiktsmessige kontroller av oppdragsdokumentasjonen for å:
- (a) Kunne finne ut når og hvem som opprettet, endret eller evaluerte oppdragsdokumentasjonen.
 - (b) Beskytte informasjonens integritet i alle faser av oppdraget, spesielt når informasjonen deles innenfor oppdragsteamet eller overføres til andre parter via Internett
 - (c) Hindre uautoriserte endringer av oppdragsdokumentasjonen.
 - (d) Gi oppdragsteamet og andre autoriserte parter tilgang til oppdragsdokumentasjonen der det er nødvendig for at de skal kunne oppfylle sine oppgaver og plikter.
- 73g. Kontroller som revisjonsselskapet kan utforme og innføre for å sikre konfidensialitet, trygg oppbevaring, integritet, tilgjengelighet og gjenfinnbarhet av oppdragsdokumentasjonen, for eksempel:
- Tildeling av passord til oppdragsteamets medlemmer for å begrense tilgangen til elektronisk dokumentasjon til autoriserte brukere.
 - Egnede rutiner for sikkerhetskopiering av elektronisk oppdragsdokumentasjon i visse faser av oppdraget.
 - Rutiner for riktig distribusjon av oppdragsdokumentasjon til teammedlemmer ved oppdragets begynnelse, bearbeiding i løpet av oppdraget, samt kontroll ved oppdragets slutt.
 - Rutiner for begrenset tilgang til og korrekt distribusjon og konfidensiell lagring av papirkopier av oppdragsdokumentasjon.
- 73h. Av praktiske årsaker kan original papirdokumentasjon skannes elektronisk og legges i oppdragsarkivet. I så tilfelle innfører revisjonsselskapet egnede rutiner som krever at oppdragsteamet:
- (a) Samler skannede kopier som gjenspeiler det komplette innholdet i den originale papirdokumentasjonen, herunder håndskrevne signaturer, kryssreferanser og merknader.
 - (b) Integrerer de skannede kopiene i oppdragsarkivet, inkludert indeksering og signering av de skannede kopiene om nødvendig.
 - (c) Gjør det mulig å gjenopprette og skrive ut de skannede kopiene om nødvendig.

Revisjonsselskapet vurderer om det skal beholde papirdokumentasjonen som er skannet, av rettslige eller andre grunner.

Oppbevaring av oppdragsdokumentasjon

- 73i. **Revisjonsselskapet må etablere prinsipper og rutiner for oppbevaring av oppdragsdokumentasjon i en periode som er tilstrekkelig for å dekke revisjonsselskapets behov eller som kreves av lov eller forskrift.**
- 73j. Revisjonsselskapets behov for oppbevaring av oppdragsdokumentasjon og varigheten av slik oppbevaring kan variere etter oppdragets art og revisjonsselskapets omstendigheter, for eksempel om oppdragsdokumentasjon er nødvendig for å utarbeide rapporter om forhold som er av fortsatt viktighet for fremtidige oppdrag. Oppbevaringsperioden kan også avhenge av hvorvidt lokale lover eller forskrifter foreskriver bestemte oppbevaringsperioder for visse typer oppdrag eller om det er alminnelig aksepterte oppbevaringsperioder i rettsområdet i fravær av rettslige krav eller krav fra myndigheter. I forbindelse med revisjonsoppdrag er oppbevaringsperioden vanligvis minimum fem år fra dateringen av revisjonsberetningen eller datoen for konsernets revisjonsberetning, dersom denne kommer senere.

73jN I Norge må oppdragsdokumentasjon oppbevares i minimum 10 år, jf revisorlover § 5-5.

- 73k. Rutiner som revisjonsselskapet innfører for oppbevaring av oppdragsdokumentasjon, omfatter rutiner som:
- Gjør det mulig å gjenfinne og få tilgang til oppdragsdokumentasjon i løpet av oppbevaringsperioden, spesielt for elektronisk dokumentasjon, siden underliggende teknologi kan oppgraderes og endres over tid.
 - Der det er nødvendig, sørger for en registrering av endringer som er gjort i oppdragsdokumentasjonen etter at oppdragsmappene er avsluttet.
 - Gjør det mulig for autoriserte eksterne parter å få tilgang til og kontrollere oppdragsdokumentasjon for kvalitetskontroll eller andre formål.

Eierskap til oppdragsdokumentasjon

- 73l. Med mindre noe annet er angitt i lover eller forskrifter, er oppdragsdokumentasjon revisjonsselskapets eiendom. Revisjonsselskapet kan etter eget skjønn gjøre deler av, eller utdrag fra, oppdragsdokumentasjonen tilgjengelig for klienter, under forutsetning av at slik utlevering ikke undergraver arbeidets validitet eller, i forbindelse med attestasjonsoppdrag, revisjonsselskapets eller personalets uavhengighet.

Overvåking

74. **Revisjonsselskapet må utarbeide retningslinjer og rutiner utformet for å gi betryggende sikkerhet for at retningslinjene og rutinene som er knyttet til kvalitetskontrollsystemet er relevante, tilstrekkelige, fungerer effektivt og etterlevs i praksis. Disse retningslinjene og rutinene må omfatte en løpende vurdering og evaluering av revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem, herunder en regelmessig inspeksjon av et utvalg av fullførte oppdrag.**
75. Formålet med overvåkingen av etterlevelsen av retningslinjene og rutinene for kvalitetskontroll er å sørge for en evaluering av:

- (a) overholdelsen av faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav,
 - (b) hvorvidt kvalitetskontrollsystemet er hensiktsmessig utformet og fungerer effektivt,
 - (c) hvorvidt revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll anvendes på en hensiktsmessig måte, slik at beretninger som avgis av revisjonsselskapet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.
76. Revisjonsselskapet overlater ansvaret for overvåkingen til en revisor eller revisorer eller andre personer med tilstrekkelig og egnet erfaring og autoritet i firmaet til å påta seg dette ansvaret. Overvåking av revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem utføres av kompetente personer og omfatter både hvorvidt utformingen av kvalitetskontrollsystemet er hensiktsmessig og hvorvidt kvalitetskontrollsystemet fungerer effektivt.
77. Løpende vurdering og evaluering av kvalitetskontrollsystemet omfatter blant annet følgende forhold:
- analyse av:
 - nyutvikling i faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav, og hvordan de gjenspeiles i revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner, der dette er hensiktsmessig,
 - skriftlige bekreftelser på etterlevelse av retningslinjer og rutiner for uavhengighet,
 - løpende faglig utvikling, herunder opplæring,
 - beslutninger knyttet til aksept og fortsettelse av klienter og enkeltoppdrag,
 - fastsettelse av utbedrende tiltak som skal iverksettes og forbedringer som skal gjennomføres i systemet, herunder tilbakemeldinger på revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner for utdanning og opplæring,
 - kommunikasjon til egnet personale i revisjonsselskapet om svakheter som er avdekket i systemet, i graden av forståelse av systemet eller etterlevelsen av det,
 - oppfølging utført av egnet personale i revisjonsselskapet, slik at nødvendige endringer i retningslinjene og rutineene for kvalitetskontroll kan utføres straks.
78. Inspeksjon av et utvalg av fullførte oppdrag utføres syklisk. Oppdrag som velges ut til inspeksjon omfatter minst ett oppdrag fra hver oppdragsansvarlig revisor i hver inspeksjonssyklus, som vanligvis ikke er lengre enn tre år. Hvordan de sykliske inspeksjonene organiseres, herunder tidspunktet for utvelgelse av enkeltoppdrag, avhenger av mange faktorer, blant annet følgende:
- revisjonsselskapets størrelse,

- antall kontorer og geografisk spredning,
 - resultatene fra tidligere overvåking,
 - hvilken grad av autoritet både personale og kontorer har (for eksempel om enkeltkontorer tillates å utføre sine egne inspeksjoner eller om disse kun tillates utført av hovedkontoret),
 - typen og kompleksiteten av revisjonsselskapets virksomhet og organisasjon,
 - risikoene som er forbundet med revisjonsselskapets klienter og enkeltoppdrag.
79. Inspeksjonsprosessen omfatter utvelgelse av enkeltoppdrag, hvorav noen kan bli utvalgt uten forutgående varsel til revisjonsteamet. De som inspiserer oppdragene deltar ikke i gjennomføringen av oppdragene eller kvalitetskontrollen av oppdraget. Ved fastsettelse av inspeksjonenes omfang, kan revisjonsselskapet ta hensyn til omfanget av eller konklusjonene fra et uavhengig eksternt inspeksjonsprogram. Et uavhengig eksternt inspeksjonsprogram kan imidlertid ikke erstatte revisjonsselskapets egne interne overvåkingsprogram.
80. Små revisjonsselskaper og alenepraktiserende revisorer kan ønske å benytte en ekstern person med egnede kvalifikasjoner eller et annet revisjonsselskap for å utføre inspeksjoner av oppdrag og annen overvåking. Alternativt kan de ønske å etablere ordninger for deling av ressurser med andre egnede organisasjoner for å tilrettelegge overvåkingsaktiviteter.
81. **Revisjonsselskapet må evaluere virkningen av mangler som er observert som en følge av overvåkingen og må fastsette hvorvidt de er:**
- (a) **hendelser som ikke nødvendigvis innebærer at revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem er utilstrekkelig til å gi betryggende sikkerhet for at revisjonsselskapet overholder faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav samt at beretningene som avgis av revisjonsselskapet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene**
- eller
- (b) **systematiske, gjentatte eller andre vesentlige mangler som krever at det straks iverksettes utbedrende tiltak.**
82. **Revisjonsselskapet må kommunisere de manglene som ble avdekket som følge av overvåkingen og anbefalinger for hensiktsmessige utbedrende tiltak til berørte oppdragsansvarlige revisorer og eventuelt annet berørt personale.**
83. **Revisjonsselskapets evaluering av hver type mangel må føre til anbefalinger av ett eller flere av punktene nedenfor:**
- (a) **iverksetting av egnede utbedrende tiltak knyttet til et enkeltoppdrag eller et enkeltmedlem av personalet,**

- (b) **kommunikasjon av resultatene til dem som er ansvarlige for opplæring og faglig utvikling,**
 - (c) **endringer i retningslinjene og rutinene for kvalitetskontroll,**
 - (d) **disiplinærstraff for de som ikke etterlever revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner, særlig de som gjør dette gjentatte ganger.**
84. **Der resultatene fra overvåkingen tyder på at en beretning ikke er hensiktsmessig eller at rutiner ikke ble utført under gjennomføringen av oppdraget, må revisjonsselskapet fastsette hvilke ytterligere tiltak som er hensiktsmessige for å overholde gjeldende faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav. Det må også vurdere å søke juridisk bistand.**
85. **Revisjonsselskapet må minst en gang pr år kommunisere resultatene fra overvåkingen av kvalitetskontrollsystemet til oppdragsansvarlige revisorer og eventuelle andre personer i revisjonsselskapet, herunder revisjonsselskapets administrerende direktør eller, der det er hensiktsmessig, revisjonsselskapets styre. Denne kommunikasjonen må gjøre revisjonsselskapet og de nevnte personene i stand til å iverksette egnede tiltak straks ved behov i samsvar med deres definerte oppgaver og ansvar. Informasjonen som kommuniseres må inneholde følgende:**
- (a) **en beskrivelse av de gjennomførte overvåkingsaktivitetene,**
 - (b) **konklusjonene som ble trukket fra overvåkingen,**
 - (c) **der det er relevant, en beskrivelse av systematiske, gjentatte eller andre vesentlige mangler og av de tiltakene som ble iverksatt for å avklare eller utbedre disse manglene.**
86. Rapporteringen av avdekkede mangler til andre enkeltpersoner enn de berørte oppdragsansvarlige revisorene omfatter vanligvis ikke en identifisering av det aktuelle oppdraget, med mindre en identifisering er nødvendig for å kunne frata andre personer enn de oppdragsansvarlige revisorene ansvar.
87. Enkelte revisjonsselskaper er en del av et nettverk, og kan iverksette alle eller noen av sine overvåkingsaktiviteter i hele nettverket for å oppnå konsistens. Der revisjonsselskaper i et nettverk har felles retningslinjer og rutiner for overvåking som samsvarer med denne SK-en og disse revisjonsselskapene har tiltro til dette overvåkingssystemet:
- (a) kommuniserer nettverket minst én gang årlig det generelle omfanget og resultatene av overvåkingsprosessen til de relevante personene i nettverksselskapene,
 - (b) kommuniserer nettverket straks avdekkede mangler i kvalitetskontrollsystemet til relevante personer i det relevante nettverksselskapet, slik at de nødvendige tiltakene kan settes i verk,

- (c) er oppdragsansvarlige revisorer berettiget til å ha tiltro til resultatene fra overvåkingen i nettverket, med mindre revisjonsselskapene eller nettverket angir noe annet.

88. Hensiktsmessig dokumentasjon knyttet til overvåking:

- (a) fastsetter overvåkingsrutiner, herunder rutinen for utvelgelse av fullførte oppdrag som skal inspiseres,
- (b) registrerer evalueringen av:
 - (i) overholdelsen av faglige standarder og reguleringsmessige og rettslige krav,
 - (ii) hvorvidt kvalitetskontrollsystemet er hensiktsmessig utformet og fungerer effektivt,
 - (iii) hvorvidt revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll er anvendt på en hensiktsmessig måte, slik at beretningene som avgis av revisjonsselskapet eller oppdragsansvarlige revisorer ikke er feil ut fra omstendighetene.
- (c) identifiserer de observerte manglene, evaluerer deres innvirkning og utarbeider grunnlaget for beslutninger om hvorvidt og hvilke ytterligere tiltak som er nødvendige.

Klager og beskyldninger

89. **Revisjonsselskapet må etablere retningslinjer og rutiner utformet for å gi betryggende sikkerhet for at det på en hensiktsmessige måte håndterer:**

- (a) **klager og beskyldninger om at arbeidet som er utført av revisjonsselskapet ikke overholder de faglige standardene og reguleringsmessige og rettslige krav,**
- (b) **beskyldninger om manglende overholdelse av revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem.**

90. Klager og beskyldninger (som ikke omfatter de som klart er frivole) kan komme fra revisjonsselskapet eller utenfra. De kan fremsettes av revisjonsselskapets personale, klienter eller andre tredjeparter. De kan mottas av medlemmer av revisjonsteam eller annet personale i revisjonsselskapet.

91. Som en del av denne prosessen, oppretter revisjonsselskapet klart definerte kanaler der revisjonsselskapets personale åpent kan fremme eventuelle bekymringer uten å frykte negative konsekvenser.

92. Revisjonsselskapet undersøker disse klagene og påstandene i samsvar med fastsatte retningslinjer og rutiner. Undersøkelsen overvåkes av en revisor med tilstrekkelig og egnet erfaring og autoritet i revisjonsselskapet som ikke på annen måte er involvert i oppdraget, og omfatter å søke juridisk bistand der det er nødvendig. Små revisjonsselskaper og alenepraktiserende revisorer kan benytte seg av tjenestene til en

ekstern person med egnede kvalifikasjoner eller et annet revisjonsselskap for å gjennomføre undersøkelsen. Klager, beskyldninger og reaksjonene på dem dokumenteres.

93. Der resultatene av undersøkelsen tyder på mangler i utformingen eller gjennomføringen av revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll eller at en eller flere personer ikke etterlever revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem, iverksetter revisjonsselskapet egnede tiltak som beskrevet i punkt 83.

Dokumentasjon

94. **Revisjonsselskapet må utarbeide retningslinjer og rutiner som krever hensiktsmessig dokumentasjon som bevis for gjennomføringen av hvert enkelt element i kvalitetskontrollsystemet.**
95. Hvordan disse forholdene dokumenteres er opp til revisjonsselskapet. Store revisjonsselskaper kan for eksempel bruke elektroniske databaser for å dokumentere forhold som bekreftelser på uavhengighet, evaluering av prestasjoner og resultatene av overvåking. Mindre revisjonsselskaper kan bruke mindre formelle metoder, for eksempel manuelle merknader, sjekklister og skjemaer.
96. Faktorer som vurderes ved fastsettelse av utformingen av og innholdet i dokumentasjon som beviser gjennomføringen av hver av elementene i kvalitetskontrollsystemet omfatter følgende:
- revisjonsselskapets størrelse og antall kontorer,
 - hvilken grad av autoritet personale og kontorer har,
 - typen og kompleksiteten av revisjonsselskapets virksomhet og organisasjon.
97. Revisjonsselskapet oppbevarer denne dokumentasjonen i et tidsrom⁴ som er tilstrekkelig til at de som utfører overvåkingsrutiner kan evaluere revisjonsselskapets etterlevelse av kvalitetskontrollsystemet eller i et lengre tidsrom dersom dette er påkrevd i lover eller forskrifter.

Ikrafttredelsesdato

98. Kvalitetskontrollsystemer i samsvar med denne SK-en må opprettes innen 1. oktober 2006. Revisjonsselskaper vurderer hensiktsmessige overgangsordninger for oppdrag som er under arbeid på dette tidspunktet. Systemer i samsvar med punktene 6 (a) og 73a–73l må være etablert for revisjon av regnskap for perioder som begynner 1. januar 2008 eller senere.

Tillegg for offentlig sektor

1. Noen av begrepene i denne SK-en, som for eksempel ”den oppdragsansvarlige revisor” og ”revisjonsselskap”, må leses med referanse til deres motstykker i offentlig sektor. Imidlertid finnes det, med enkelte unntak, ingen motstykker til ”børsnotert

⁴ Dokumentasjon som omfattes av oppbevaringsplikten i revisorloven må oppbevares i den tid revisorloven bestemmer (10 år), jf. § 5-5 og revisorforskriftens § 5-1.

foretak” i offentlig sektor, selv om det forekommer særlig betydningsfulle offentlige foretak hvor revisjonen bør være underlagt de kravene som stilles til børsnoterte foretak om obligatorisk utskifting av den oppdragsansvarlige revisor (eller dennes motstykke) og kvalitetskontroll av oppdraget. Det finnes ingen faste, objektive kriterier å bygge på når det skal avgjøres hvor betydningsfullt et foretak er. Denne vurderingen bør imidlertid omfatte en evaluering av alle faktorer som er relevante for det foretak som revideres. Faktorene omfatter størrelse, kompleksitet, forretningsmessig risiko, politisk interesse, medieinteresse, samt antallet og omfanget av berørte interessegrupper.

2. SK 1, punkt 70 fastslår at ”Revisjonsselskapets retningslinjer og rutiner er utformet for å bevare objektiviteten til oppdragskontrollører”. I underpunkt (a) nevnes det som et eksempel at oppdragskontrolløren ikke velges av den oppdragsansvarlige revisoren. I mange jurisdiksjoner er det imidlertid oppnevnt en lovhjemlet, fast revisor som fungerer som en ”oppdragsansvarlig revisor”, og som har et totalansvar for revisjoner i offentlig sektor. I slike tilfeller og når det er aktuelt, skal det ved valg av oppdragskontrollør tas hensyn til behovet for uavhengighet og objektivitet.
3. I offentlig sektor kan revisorer bli utnevnt i henhold til lovfestede prosedyrer. Følgelig gjelder ikke nødvendigvis de vurderinger i forbindelse med aksept av og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag, som er beskrevet i punkt 28-35 i SK 1.
4. På samme måte kan uavhengigheten til revisorer i offentlig sektor være beskyttet gjennom lovmessige foranstaltninger, med den følge at det er usannsynlig at visse trusler mot uavhengighet av den art som er tatt opp i punktene 18 – 27 i SK 1, vil forekomme.