

**SA 3000 (revidert)**  
**Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller begrenset revisjon**  
**av historisk økonomisk informasjon**

Innhold	Punkt
Innledning	1-3
Etiske krav	4-5
Kvalitetskontroll	6
Aksept og fortsettelse av oppdrag	7-9
Avtale om vilkår for oppdraget	10-11
Planlegging og gjennomføring av oppdraget	12-25
Bruk av en eksperts arbeid	26-32
Innhenting av bevis	33-40
Vurdering av etterfølgende hendelser	41
Dokumentasjon	42-44
Utarbeidelse av attestasjonsuttalelsen	45-53
Andre rapporteringsansvar	54-56
Ikrafttreddelsesdato	57

Standard for attestasjonsoppdrag (SA) 3000, "Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon" 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. Formålet med denne standarden for attestasjonsoppdrag (SA) er å fastsette grunnleggende prinsipper og nødvendige handlinger med tilhørende veiledning for praktiserende revisorer ved gjennomføring av attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon i samsvar med revisjonsstandarder (RS-er) eller standarder for begrenset revisjon (SBR-er).
2. Denne SA-en bruker begrepene "attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet" og "attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet" til å skille mellom de to artene attestasjonsoppdrag en praktiserende revisor har anledning til å utføre. Målet med et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet er å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et akseptabelt lavt nivå under hensyn til omstendighetene ved oppdraget<sup>1</sup>, som grunnlag for at revisors konklusjon kan uttrykkes i en positiv form.

<sup>1</sup> Omstendigheter ved oppdraget omfatter vilkårene for oppdraget, herunder om det dreier seg om et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, de karakteristiske trekkene ved saksforholdet, kriteriene som skal legges til grunn, behovene til de tiltenkte brukerne, relevante karakteristiske trekk ved den ansvarlige part og dens miljø samt andre forhold, for eksempel hendelser, transaksjoner, omstendigheter og etablert praksis, som kan ha en betydelig innvirkning på oppdraget.

Målet med et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet er å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et nivå som er akseptabelt under hensyn til omstendighetene ved oppdraget, men der risikoen er større enn ved et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet, som grunnlag for at praktiserende revisors konklusjon kan uttrykkes i en negativ form.

### **Forholdet mellom rammeverket, andre SA-er, RS-er og SBR-er**

3. Praktiserende revisor skal følge denne SA-en og andre relevante SA-er ved gjennomføring av attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon, som dekkes av RS-ene eller SBR-ene. Denne SA-en må leses i sammenheng med “Rammeverk for attestasjonsoppdrag” (rammeverket), som definerer og beskriver elementene i og målene med et attestasjonsoppdrag og identifiserer de oppdragene som SA-ene gjelder for. Denne SA-en er utarbeidet for generell anvendelse på attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon, som dekkes av RS-ene eller SBR-ene. Andre SA-er kan omhandle emner som gjelder for alle saksforhold eller bestemte saksforhold. Selv om RS-er og SBR-er ikke gjelder for oppdrag som dekkes av SA-ene, kan de likevel gi veiledning til praktiserende revisorer.

### **Etiske krav**

4. **Praktiserende revisorer må overholde kravene i God revisorskikk og DnRs etiske regler.**
5. De etiske reglene gir et rammeverk av prinsipper som medlemmer av attestasjonsteam, revisjonsselskaper og samarbeidende selskaper anvender for å identifisere trusler mot uavhengigheten<sup>2</sup>, vurdere betydningen av truslene og, dersom truslene ikke er klart ubetydelige, identifisere og anvende forholdsregler for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå, slik at revisor fremstår som uavhengig, og den uavhengige grunnholdning og innstilling fortsatt er tilfredsstillende.

### **Kvalitetskontroll**

6. **Praktiserende revisor må iverksette kvalitetskontrollrutiner som er tilpasset det enkelte oppdrag.** I henhold til standard for kvalitetskontroll (SKK) 1, “Kvalitetskontroll for selskaper som utfører revisjon og begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester,” er et revisjonsselskap forpliktet til å etablere et kvalitetskontrollsystem som gir høy sikkerhet for at revisjonsselskapet og dets personale overholder faglige standarder og regulatoriske og juridiske krav samt at attestasjonsuttalelser som utstedes av revisjonsselskapet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige etter omstendighetene. I tillegg omfatter kvalitetskontroll elementer som er relevante for et individuelt oppdrag lederansvar for

---

<sup>2</sup> Dersom en revisor som ikke er praktiserende revisor, for eksempel en intern revisor, anvender SA-er, og (a) det henvises til rammeverket eller SA-ene i revisors uttalelse og (b) revisor eller andre medlemmer av attestasjonsteamet og, når dette er relevant, revisors arbeidsgiver, ikke er uavhengig av foretaket som attestasjonsoppdraget gjennomføres for, skal mangelen på uavhengighet og arten tilknytning til foretaket tydelig fremkomme av revisors uttalelse. Uttalelsens tittel skal heller ikke inneholde ordet “uavhengig”, og formålet med og brukerne av uttalelsen skal være begrenset.

kvaliteten på oppdraget, etiske krav, aksept og fortsettelse av klientforholdet og enkeltoppdrag, utnevning av attestasjonsteam, gjennomføring av oppdrag og overvåking.

## Aksept og fortsettelse av oppdrag

7. **Praktiserende revisor må kun akseptere et attestasjonsoppdrag (eller fortsette et attestasjonsoppdrag der dette er relevant) dersom en part som ikke er den eneste tiltenkte brukeren eller praktiserende revisor er ansvarlig for saksforholdet.** Som angitt i punkt 27 i rammeverket kan den ansvarlige part være en av de tiltenkte brukerne, men ikke den eneste. En bekreftelse fra den ansvarlige part gir bevis for at ansvarsforholdet er riktig, og etablerer også et grunnlag for en felles forståelse av hver parts ansvar. En skriftlig bekreftelse er den mest hensiktsmessige form for dokumentasjon av den ansvarlige parts forståelse av ansvarsforholdet. I mangel av en bekreftelse av ansvarsforholdet vurderer praktiserende revisor:
  - (a) Hvorvidt det er riktig å akseptere oppdraget. Det kan være riktig å akseptere oppdraget når for eksempel andre kilder, som lovgivning eller en avtale, indikerer at det foreligger et ansvarsforhold.
  - (b) Dersom oppdraget er akseptert, hvorvidt det skal opplyses om disse omstendighetene i attestasjonsuttalelsen.
8. **Praktiserende revisor må kun akseptere et attestasjonsoppdrag (eller fortsette et attestasjonsoppdrag der dette er relevant) dersom revisor på grunnlag av en foreløpig kunnskap om omstendighetene ved oppdraget ikke blir oppmerksom på noe som tilsier at kravene i de etiske reglene eller i SA-ene ikke kan oppfylles.** Praktiserende revisor vurderer forholdene i punkt 17 i rammeverket og avstår fra å akseptere oppdraget med mindre det har alle de nødvendige karakteristiske trekkene som fremgår av dette punktet. Dersom den part som engasjerer praktiserende revisor (“engasjerende part”) ikke er den ansvarlige part, vurderer praktiserende revisor også hvilken innvirkning dette vil ha på tilgangen til registrerte opplysninger, dokumentasjon og annen informasjon som praktiserende revisor eventuelt må innhente for å kunne fullføre oppdraget.
9. **Praktiserende revisor må kun akseptere et attestasjonsoppdrag (eller fortsette et attestasjonsoppdrag der dette er relevant) dersom praktiserende revisor er forsikret om at de som skal gjennomføre oppdraget, kollektivt har den nødvendige faglige ekspertise til å gjennomføre det.** En praktiserende revisor kan bli bedt om å gjennomføre attestasjonsoppdrag innenfor et vidt spekter av saksforhold. Enkelte saksforhold kan kreve spesialistferdigheter og kunnskap utover det som en enkelt praktiserende revisor normalt har (se punktene 26-32).

## Avtale om vilkår for oppdraget

10. **Praktiserende revisor og den engasjerende part må avtale vilkårene for oppdraget.** For å unngå misforståelser dokumenteres de avtalte vilkårene i et engasjementsbrev eller i en annen egnet kontraktsform. Dersom den engasjerende part er en annen enn den ansvarlige part, kan arten og innholdet i et engasjementsbrev eller en kontrakt variere. Der mandatet for oppdraget er lovbestemt, kan dette i seg selv tilfredsstillende kravet til inngåelse av avtale om vilkår for oppdraget. Selv i slike situasjoner kan et engasjementsbrev være nyttig både for praktiserende revisor og den engasjerende part.

11. **En praktiserende revisor som før et attestasjonsoppdrag er avsluttet blir bedt om å endre oppdraget til et oppdrag som ikke er et attestasjonsoppdrag, eller fra et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet til et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, må vurdere om det er riktig å gjøre det, og må ikke gå med på noen endring dersom det ikke foreligger noen rimelig begrunnelse for endringen.** En endring i omstendigheter som påvirker de tiltenkte brukernes krav, eller en misforståelse vedrørende oppdragets art, vil vanligvis forsvare en anmodning om endring av oppdraget. Dersom en slik endring blir foretatt, skal praktiserende revisor ikke se bort fra bevis som ble innhentet før endringen fant sted.

## Planlegging og gjennomføring av oppdraget

12. **Praktiserende revisor må planlegge oppdraget slik at oppdraget blir utført på en effektiv måte.** Med planlegging menes utarbeidelse av en overordnet strategi for omfanget, viktigheten, tidspunktet for og gjennomføringen av oppdraget, og en oppdragsplan som består av en detaljert angrepsmåte som angir arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av bevis som skal gjennomføres, samt årsakene til at disse handlingene blir valgt. Hensiktsmessig planlegging bidrar til å sikre at det i tilstrekkelig grad fokuseres på viktige områder av oppdraget, at mulige problemer identifiseres til rett tid og at oppdraget organiseres og styres på en forsvarlig måte slik at det kan gjennomføres hensiktsmessig og effektivt. Hensiktsmessig planlegging hjelper også praktiserende revisor med å fordele arbeidet mellom medlemmer av attestasjonsteamet og gjør det enklere å gjennomføres rettleidning, oppfølging og gjennomgåelse av deres arbeid. Videre hjelper det praktiserende revisor med å koordinere arbeidet utført av andre praktiserende revisorer eller eksperter, der dette er relevant. Arten og omfanget av planleggingsaktiviteter vil variere etter omstendighetene ved oppdraget, for eksempel etter foretakets størrelse og kompleksitet samt praktiserende revisors tidligere erfaring med foretaket. Viktige forhold som må vurderes omfatter blant annet:
- Vilkårene for oppdraget.
  - De karakteristiske trekkene ved saksforholdet og de identifiserte kriteriene.
  - Oppdragsprosessen og mulige kilder til bevis.
  - Praktiserende revisors forståelse av foretaket og dets miljø, herunder risikoen for at informasjonen om saksforhold kan inneholde vesentlig feilinformasjon.
  - Identifikasjon av tiltenkte brukere og deres behov samt vurdering av vesentlighet og komponentene i risikoen ved attestasjonsoppdraget.
  - Krav til bemanning og ekspertise, herunder arten og omfanget av ekspertenes deltakelse.
13. Planlegging er ikke en avgrenset fase, men snarere en kontinuerlig og gjentakende prosess som løper gjennom hele oppdraget. Som resultat av uforutsette hendelser, endrede forhold eller bevis innhentet gjennom handlinger for innhenting av bevis, kan praktiserende revisor se seg nødt til å revurdere den overordnede strategien og oppdragsplanen og derved den planlagte arten, tidspunktet for og omfanget av videre handlinger.
14. **Praktiserende revisor må planlegge og gjennomføre et oppdrag med en profesjonelt skeptisk holdning og er innforstått med at det kan foreligge omstendigheter som kan medføre at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon.** En profesjonelt skeptisk holdning innebærer at praktiserende revisor foretar en kritisk vurdering av og stiller spørsmål om gyldigheten av innhentet bevis og er oppmerksom på

bevis som strider mot eller reiser tvil om påliteligheten til dokumenter eller uttalelser fra den ansvarlige part.

15. **Praktiserende revisor må skaffe seg en forståelse av saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget som er tilstrekkelig til å identifisere og vurdere risikoen for at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon og til å utforme og gjennomføre videre handlinger for innhenting av bevis.**
16. Å skaffe seg en forståelse av saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget er en viktig del av planleggingen og gjennomføringen av et attestasjonsoppdrag. Denne forståelsen utgjør en referanseramme som gjør det mulig for praktiserende revisor å utøve profesjonelt skjønn gjennom hele oppdraget, for eksempel ved:
  - vurdering av de karakteristiske trekkene ved saksforholdet,
  - vurdering av kriterienes egnethet,
  - identifikasjon av forhold som krever spesiell oppmerksomhet, for eksempel faktorer som antyder misligheter, og behovet for spesialistferdigheter eller for at arbeid utføres av en ekspert,
  - fastsettelse og vurdering av kvantitative vesentlighetsnivåers fortsatte egnethet (der dette er relevant) og vurdering av kvalitative vesentlighetsfaktorer,
  - fastsettelse av forventninger til bruk ved gjennomføring av analytiske handlinger,
  - utforming og gjennomføring av videre handlinger for innhenting av bevis for å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et hensiktsmessig nivå, og
  - vurdering av bevis, herunder rimeligheten av den ansvarlige parts muntlige og skriftlige uttalelser.
17. Praktiserende revisor anvender profesjonelt skjønn ved fastsettelse av omfanget av den nødvendige forståelsen av saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget. Praktiserende revisor vurderer hvorvidt forståelsen er tilstrekkelig til å vurdere risikoen for at informasjonen om saksforholdet kan inneholde vesentlig feilinformasjon. Praktiserende revisor har vanligvis en mindre inngående forståelse enn den ansvarlige part.

#### **Vurdering av om saksforholdet er hensiktsmessig**

18. **Praktiserende revisor må vurdere om saksforholdet er hensiktsmessig.** Et hensiktsmessig saksforhold har de karakteristiske trekkene som er angitt i punkt 33 i rammeverket. Praktiserende revisor identifiserer også de karakteristiske trekkene ved saksforholdet som er spesielt relevante for de tiltenkte brukerne. Disse skal beskrives i attestasjonsuttalelsen. Som angitt i punkt 17 i rammeverket, aksepterer praktiserende revisor et attestasjonsoppdrag kun når praktiserende revisors foreløpige kunnskap om omstendighetene ved oppdraget indikerer at saksforholdet er hensiktsmessig. Dersom praktiserende revisor etter å ha akseptert oppdraget konkluderer med at saksforholdet ikke er hensiktsmessig, gir praktiserende revisor uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon, eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg. I noen tilfeller vurderer praktiserende revisor å trekke seg fra oppdraget.

#### **Vurdering av om kriteriene er egnet**

19. **Praktiserende revisor må vurdere hvorvidt kriteriene er egnet til å vurdere eller måle saksforholdet.** Egnede kriterier har de karakteristiske trekkene angitt i punkt 36 i rammeverket. Som angitt i punkt 17 i rammeverket, aksepterer praktiserende revisor et

attestasjonsoppdrag kun når praktiserende revisors foreløpige kunnskap om omstendighetene ved oppdraget indikerer at kriteriene som skal legges til grunn er egnet. Dersom praktiserende revisor etter å ha akseptert oppdraget konkluderer med at kriteriene ikke er egnet, gir praktiserende revisor uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon, eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg. I noen tilfeller vurderer praktiserende revisor å trekke seg fra oppdraget.

20. Punkt 37 i rammeverket angir at kriteriene enten kan være etablerte eller spesielt utviklet. Etablerte kriterier er vanligvis egnet når de er relevante for behovene til de tiltenkte brukerne. Når det finnes etablerte kriterier for et saksforhold, kan spesifikke brukere bli enige om å benytte andre kriterier til sine spesifikke formål. Forskjellige rammeverk kan for eksempel brukes som etablerte kriterier for å vurdere den interne kontrollens måleffektivitet. Visse brukere kan imidlertid utarbeide et mer detaljert sett av kriterier som oppfyller deres spesifikke behov, for eksempel i forhold til ”prudential supervision”. I slike tilfeller skal attestasjonsuttalelsen:
- (a) angi, når dette er relevant i forhold til omstendighetene ved oppdraget, at kriteriene ikke følger av lover eller reguleringer eller er utstedt av godkjente eller anerkjente fagorganer som følger en åpen og betryggende prosess, og
  - (b) oppgi at de kun er til bruk for de spesifikke brukerne og til deres formål.
21. For noen saksforhold finnes det ingen etablerte kriterier. I slike tilfeller er kriteriene spesielt utviklet. Praktiserende revisor vurderer hvorvidt spesielt utviklede kriterier fører til at attestasjonsuttalelsen kan være villedende for de tiltenkte brukerne. Praktiserende revisor forsøker å få de tiltenkte brukerne eller den engasjerende part til å bekrefte at spesielt utviklede kriterier er egnet for de tiltenkte brukernes formål. Praktiserende revisor vurderer hvordan mangelen på en slik bekreftelse påvirker arbeidet med å vurdere de identifiserte kriterienes egnethet og informasjonen om kriteriene som gis i attestasjonsuttalelsen.

### **Vesentlighet og risiko ved attestasjonsoppdraget**

22. **Praktiserende revisor må vurdere vesentlighet og risiko ved attestasjonsoppdraget ved planlegging og gjennomføring av et attestasjonsoppdrag.**
23. Praktiserende revisor vurderer vesentlighet ved fastsettelse av arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av bevis, og ved vurdering av hvorvidt informasjonen om saksforholdet ikke inneholder feilinformasjon. Vurdering av vesentlighet krever at praktiserende revisor forstår og vurderer hvilke faktorer som kan ha betydning for de tiltenkte brukernes beslutninger. Når de identifiserte kriteriene for eksempel åpner for variasjoner i presentasjonen av informasjonen om saksforholdet, vurderer praktiserende revisor hvordan den vedtatte presentasjonen kan påvirke de tiltenkte brukernes beslutninger. Vesentlighet vurderes i forhold til kvantitative og kvalitative faktorer, som for eksempel relativ betydning, arten og omfanget av disse faktorenes innvirkning på vurderingen eller målingen av saksforholdet samt de tiltenkte brukernes interesser. Vurderingen av vesentlighet og den relative betydningen av kvantitative og kvalitative faktorer for et bestemt oppdrag, er gjenstand for praktiserende revisors skjønn.
24. **Praktiserende revisor må redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et akseptabelt lavt nivå under hensyn til omstendighetene ved oppdraget.** På et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet reduserer praktiserende revisor risikoen ved attestasjonsoppdraget til et akseptabelt lavt nivå under hensyn til omstendighetene ved

oppdraget for å fremskaffe høy sikkerhet som grunnlag for at praktiserende revisors konklusjon kan uttrykkes i en positiv form. Risikoen ved attestasjonsoppdraget er høyere på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet enn på et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet på grunn av forskjeller i arten, tidspunktet for eller omfanget av handlinger for innhenting av bevis. På et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet er imidlertid kombinasjonen av arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av bevis minst tilstrekkelig til at praktiserende revisor kan fremskaffe meningsfullt sikkerhetsnivå som grunnlag for en negativ uttrykksform. For å gi mening må det være en sannsynlighet for at sikkerheten som fremskaffes vil øke de tiltenkte brukernes tillit til informasjonen om saksforholdet til et nivå som er klart høyere enn ubetydelig.

25. Punkt 49 i rammeverket angir at risikoen ved attestasjonsoppdraget som regel omfatter iboende risiko, kontrollrisiko og oppdagelsesrisiko. I hvilken grad praktiserende revisor vurderer hver av disse komponentene påvirkes av omstendighetene ved oppdraget, særlig saksforholdets art og hvorvidt det gjennomføres et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet.

## Bruk av en eksperts arbeid

26. **Når en eksperts arbeid brukes ved innhenting og vurdering av bevis, må praktiserende revisor og eksperten sammen ha tilstrekkelige ferdigheter og kunnskaper om saksforholdet og kriteriene til at praktiserende revisor kan ta standpunkt til hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis.**
27. På enkelte attestasjonsoppdrag kan saksforholdet og de tilhørende kriteriene inkludere aspekter som krever spesialiserte kunnskaper og ferdigheter ved innsamling og vurdering av bevis. I slike situasjoner kan praktiserende revisor beslutte å benytte seg av arbeidet til personer fra andre profesjoner, såkalte eksperter, som har de nødvendige kunnskaper og ferdigheter. Denne SA-en gir ikke veiledning i bruk av arbeidet til en ekspert for oppdrag der praktiserende revisor og en eller flere eksperter har felles ansvar og rapportering.
28. Alle personer som deltar på et attestasjonsoppdrag, herunder eksperter, må opptre med tilbørlig profesjonell aktsomhet. Deltakerne på et attestasjonsoppdrag vil være tildelt forskjellig ansvarsoppgaver. Den kompetanse som er nødvendig for å utføre disse oppdragene, vil variere med personenes ansvarsoppgaver. Selv om det ikke kreves at eksperter er like kompetente som praktiserende revisor til å utføre alle aspekter ved et attestasjonsoppdrag, tar praktiserende revisor standpunkt til om ekspertene har tilstrekkelig kjennskap til SA-ene til at de er i stand til å relatere de oppgaver de har fått tildelt, til målene med oppdraget.
29. Praktiserende revisor iverksetter kvalitetskontrollrutiner som dekker det ansvar hver enkelt person på attestasjonsoppdraget, herunder arbeidet til eventuelle eksperter som ikke er revisorer, har for å overholde denne standarden og andre relevante SA-er i forhold til deres oppgaver og plikter.
30. **Praktiserende revisor må delta i oppdraget og forstå arbeidet som utføres av en ekspert i en grad som er tilstrekkelig til at praktiserende revisor kan påta seg ansvaret for konklusjonen om informasjonen om saksforhold.** Praktiserende revisor vurderer i hvilket omfang det er rimelig å bruke en eksperts arbeid ved utforming av praktiserende revisors konklusjon.

31. Det forventes ikke at praktiserende revisor har de samme spesialiserte kunnskaper og ferdigheter som ekspertene. Praktiserende revisor har imidlertid tilstrekkelige ferdigheter og kunnskaper til å:
- (a) definere målene med det tildelte arbeidet og på hvilken måte dette arbeidet er relatert til målet med oppdraget,
  - (b) vurdere rimeligheten av forutsetningene, metodene og kildedataene som benyttes av ekspertene, og
  - (c) vurdere rimeligheten av ekspertens funn i forhold til omstendighetene ved oppdraget og praktiserende revisors konklusjon.
32. **Praktiserende revisor må innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for at ekspertens arbeid er tilfredsstillende ut fra formålene med attestasjonsoppdraget.** Ved vurdering av tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av bevis innhentet av ekspertene, vurderer praktiserende revisor:
- (a) ekspertens fagkompetanse, herunder erfaring, og objektivitet,
  - (b) rimeligheten av forutsetningene, metodene og kildedataene som benyttes av ekspertene, og
  - (c) rimeligheten og betydningen av ekspertens funn i forhold til omstendighetene ved oppdraget og praktiserende revisors konklusjon.

### Innhenting av bevis

33. **Praktiserende revisor må innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som grunnlag for sin konklusjon.** Tilstrekkelighet er målet på kvantiteten av bevis. Hensiktsmessighet er målet på bevisets kvalitet, det vil si dets relevans og pålitelighet. Revisor vurderer forholdet mellom kostnadene ved å innhente bevis og nytten av informasjonen som innhentes. At det er vanskelig eller kostbart å innhente bevis er imidlertid ikke i seg selv en gyldig grunn til å unnlate å utføre en handling for innhenting av bevis som det ikke finnes noe alternativ for. Praktiserende revisor anvender profesjonelt skjønn og har en profesjonelt skeptisk holdning ved vurdering av kvantiteten av og kvaliteten på bevis, og derved også dets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet, for å underbygge attestasjonsuttalelsen.
34. Et attestasjonsoppdrag vil sjelden omfatte en gransking av om dokumentasjonen er autentisk, og praktiserende revisor er heller ikke opplært til, eller forventet å være, ekspert på en slik vurdering. Praktiserende revisor foretar imidlertid en vurdering av påliteligheten av informasjon som brukes som revisjonsbevis, for eksempel kopier, faksemiler og fotograferte, digitaliserte eller andre elektroniske dokumenter, herunder en vurdering av kontrolltiltak knyttet til utarbeidelsen og vedlikeholdet av informasjonen, der dette er relevant.
35. På et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet er innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis en del av en gjentakende og systematisk oppdragsprosess som går ut på å:
- (a) skaffe seg en forståelse av saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget som, avhengig av saksforholdet, innebærer å skaffe seg en forståelse av intern kontroll,
  - (b) basert på denne forståelsen, vurdere risikoen for at informasjonen om saksforholdet kan inneholde feilinformasjon som kan være vesentlig,

- (c) håndtere vurderte risikoer, herunder å utarbeide overordnet håndtering samt fastsette arten, tidspunktet for og omfanget av videre handlinger,
  - (d) gjennomføre videre handlinger som er tydelig knyttet til de identifiserte risikoene ved å bruke en kombinasjon av inspeksjon, observasjon, bekreftelse, kontrollberegning, gjentakelse, analytiske handlinger og forespørsler. Slike videre handlinger omfatter substanskontroller, herunder innhenting av bekreftende informasjon fra kilder som er uavhengige av foretaket, og avhengig av saksforholdets art, tester av kontrolltiltakenes måleffektivitet, og
  - (e) vurdere tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av bevis.
36. "Høy sikkerhet" er mindre enn absolutt sikkerhet. Å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til null er svært sjeldent oppnåelig eller kostnadseffektivt som følge av blant annet følgende faktorer:
- Bruken av utvalgsbasert testing.
  - De iboende begrensningene ved intern kontroll.
  - Det faktum at mye av beviset som er tilgjengelig for praktiserende revisor er mer underbyggende enn absolutt.
  - Anvendelsen av skjønn ved innhenting og vurdering av bevis og ved utforming av konklusjoner basert på dette beviset.
  - I noen tilfeller, de karakteristiske trekkene ved saksforholdet.
37. Både attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet krever at det anvendes attestasjonsferdigheter og -teknikker samt innhentes tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som en del av en gjentakende, systematisk oppdragsprosess, som omfatter opparbeidelse av en forståelse av saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget. Arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet er imidlertid med hensikt begrenset i forhold til et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet. For noen saksforhold kan det foreligge spesifikke SA-er som gir veiledning om handlinger for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. Når det ikke finnes en slik SA, varierer handlingene for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis etter omstendighetene ved oppdraget, og da særlig etter saksforholdet samt behovene til de tiltenkte brukerne og den engasjerende part, herunder relevante tids- og kostnadsbindinger. Dersom praktiserende revisor ved attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet eller attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet blir oppmerksom på et forhold som medfører at praktiserende revisor stiller spørsmål om hvorvidt det bør foretas en vesentlig endring i informasjonen om saksforhold, følger praktiserende revisor forholdet ved å gjennomføre andre handlinger som gjør det mulig for praktiserende revisor å uttale seg om det.

### Uttalelser fra den ansvarlige part

38. **Praktiserende revisor må innhente hensiktsmessige uttalelser fra den ansvarlige part.** Skriftlig bekreftelse på muntlige uttalelser reduserer muligheten for misforståelser mellom praktiserende revisor og den ansvarlige part. Praktiserende revisor ber den ansvarlige part om en skriftlig uttalelse som vurderer eller måler saksforholdet mot de identifiserte kriteriene, uansett om den skal gjøres tilgjengelig som en påstand for de tiltenkte brukerne eller ikke. Mangel på skriftlig uttalelse kan føre til en konklusjon med

forbehold eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg på grunnlag av en begrensning av oppdragets omfang. Praktiserende revisor kan også inkludere en begrensning av bruken av attestasjonsuttalelsen.

39. Den ansvarlige part kan i løpet av et attestasjonsoppdrag komme med uttalelser til praktiserende revisor, enten uoppfordret eller som svar på spesifikke forespørslers. Når slike uttalelser er knyttet til forhold som er vesentlige for vurderingen eller målingen av saksforholdet, vil praktiserende revisor:
- (a) vurdere deres hensiktsmessighet og overensstemmelse med annet innhentet bevis, herunder andre uttalelser,
  - (b) vurdere hvorvidt de som har kommet med uttalelsene kan forventes å være godt informert om de spesifikke forholdene, og
  - (c) innhente bekreftende bevis når det dreier seg om et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet. Praktiserende revisor kan også innhente bekreftende bevis i forbindelse med attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet.
40. Uttalelser fra den ansvarlige part kan ikke erstatte annet bevis som praktiserende revisor med rimelig grunn kan forvente skal være tilgjengelig. Manglende evne til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis om et forhold som har, eller kan ha, en vesentlig innvirkning på vurderingen eller målingen av saksforholdet, når slikt bevis vanligvis skal være tilgjengelig, utgjør en begrensning av oppdragets omfang, selv når praktiserende revisor har mottatt en uttalelse fra den ansvarlige part om forholdet.

### Vurdering av etterfølgende hendelser

41. **Praktiserende revisor skal vurdere virkningen av hendelser frem til datoen for attestasjonsuttalelsen på informasjonen om saksforhold og attestasjonsuttalelsen.** Omfanget av vurderingen av etterfølgende hendelser avhenger av i hvilken grad slike hendelser kan påvirke informasjonen om saksforhold og riktigheten av praktiserende revisors konklusjon. Vurdering av etterfølgende hendelser er på enkelte attestasjonsoppdrag ikke relevant på grunn av saksforholdets art. Når oppdraget for eksempel går ut på å gi en konklusjon om riktigheten av en statistisk oppgave på et gitt tidspunkt, vil hendelsene etter dette tidspunktet, men før dateringen av attestasjonsuttalelsen, ikke påvirke konklusjonen eller kreve at det opplyses om dette i oppgaven eller attestasjonsuttalelsen.

### Dokumentasjon

42. **Praktiserende revisor må dokumentere forhold som er viktige som bevis for å underbygge attestasjonsuttalelsen og for å bevise at oppdraget er utført i samsvar med SA-ene.**
43. Dokumentasjonen inneholder praktiserende revisors vurderinger av alle vesentlige forhold som krever anvendelse av praktiserende revisors skjønn, samt relaterte konklusjoner. Eksistensen av vanskelige prinsipielle eller skjønnsmessige spørsmål krever at dokumentasjonen inneholder de relevante forhold som var kjent for praktiserende revisor da han trakk sine konklusjoner.
44. Det er verken nødvendig eller praktisk mulig å dokumentere hvert enkelt forhold som vurderes av praktiserende revisor. Ved anvendelse av profesjonelt skjønn for å vurdere omfanget av dokumentasjon som skal utarbeides og oppbevares, kan praktiserende revisor vurdere hvilken informasjon som er nødvendig for å gi en annen revisor uten tidligere

erfaring med oppdraget en forståelse for det utførte arbeidet og grunnlaget for de viktigste beslutningene som er tatt (men uten å gå i detaljer). En annen revisor kan bare oppnå en forståelse av detaljene ved oppdraget ved å diskutere det med den praktiserende revisor som har utarbeidet dokumentasjonen.

## Utarbeidelse av attestasjonsuttalelsen

45. **Praktiserende revisor må gi uttrykk for hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å underbygge konklusjonen uttrykt i attestasjonsuttalelsen.** Ved utarbeidelse av konklusjonen vurderer praktiserende revisor alle relevante bevis som er innhentet, uavhengig av om det bekrefter eller motsier informasjonen om saksforhold.
46. **Attestasjonsuttalelsen må være skriftlig og må inneholde et klart uttrykk for praktiserende revisors konklusjon om informasjonen om saksforholdet.**
47. Muntlige og andre måter å uttrykke konklusjoner på kan gi rom for misforståelser dersom de ikke støttes av en skriftlig uttalelse. På grunn av dette vil praktiserende revisor ikke rapportere muntlig eller ved bruk av symboler uten også å gi en endelig skriftlig attestasjonsrapport som er lett tilgjengelig når den muntlige rapporten gis eller symbolet brukes. Et symbol kan for eksempel være hyperkoblet til en skriftlig attestasjonsrapport på Internett.
48. Denne SA-en krever ikke noe standardisert rapporteringsformat for alle attestasjonsoppdrag. I stedet identifiserer den i punkt 49 hvilke grunnleggende elementer som må tas med i attestasjonsuttalelsen. Attestasjonsrapporter er skreddersydd etter omstendighetene ved det enkelte oppdrag. Praktiserende revisor velger en “kort” eller “lang” rapporteringsstil for å fremme en effektiv kommunikasjon med de tiltenkte brukerne. “Korte” rapporter omfatter normalt kun de grunnleggende elementene. “Lange” rapporter beskriver ofte i detalj vilkårene ved oppdraget, kriteriene som er lagt til grunn, funn knyttet til bestemte aspekter ved oppdraget og, i enkelte tilfeller, anbefalinger, så vel som de grunnleggende elementene. Eventuelle funn og anbefalinger er tydelig atskilt fra praktiserende revisors konklusjon om informasjonen om saksforholdet, og det fremgår tydelig av måten de er formulert på at de ikke er ment å påvirke praktiserende revisors konklusjon. Praktiserende revisor kan bruke overskrifter, punktnummerering, typografiske virkemidler, som for eksempel uthevet tekst, og andre mekanismer for å gjøre attestasjonsuttalelsen tydelig og lettlest.

### Attestasjonsuttalelsens innhold

49. **Attestasjonsuttalelsen må inneholde følgende grunnleggende elementer:**
  - (a) **En tittel som tydelig angir at rapporten er en uavhengig attestasjonsrapport:**<sup>3</sup> En passende tittel bidrar til å identifisere hvilken type attestasjonsrapport det dreier seg om og til å skille den fra rapporter som er utstedt av andre, for eksempel de som ikke må overholde de samme etiske krav som praktiserende revisor.
  - (b) **En adressat:** En adressat identifiserer den eller de parter som attestasjonsuttalelsen er stilet til. Når det er praktisk mulig, stiles attestasjonsuttalelsen til alle de tiltenkte brukerne, men i noen tilfeller kan det finnes andre tiltenkte brukere.
  - (c) **En identifikasjon og beskrivelse av informasjonen om saksforholdet og, når dette er relevant, av saksforholdet:** Dette omfatter for eksempel:

---

<sup>3</sup> Se fotnote 2

- tidspunktet eller tidsperioden som vurderingen eller målingen av saksforholdet er relatert til,
  - der dette er relevant, navnet på foretaket eller delen av foretaket som saksforholdet er relatert til, og
  - en beskrivelse av de karakteristiske trekkene ved saksforholdet eller informasjonen om saksforholdet som de tiltenkte brukerne skal være oppmerksomme på, og hvordan slike karakteristiske trekk kan påvirke nøyaktigheten av vurderingen eller målingen av saksforholdet mot de identifiserte kriteriene, eller det tilgjengelige bevisets troverdighet. For eksempel:
    - (i) I hvilken grad informasjonen om saksforholdet er kvalitativ kontra kvantitativ, objektiv kontra subjektiv eller historisk kontra fremtidsrettet.
    - (ii) Endringer i saksforholdet eller andre omstendigheter ved oppdraget som påvirker sammenligningen av informasjonen om saksforholdet fra en periode til en annen. Når praktiserende revisors konklusjon er formulert med henvisning til den ansvarlige parts påstand, er denne påstanden vedlagt attestasjonsuttalelsen, gjengitt i attestasjonsuttalelsen, eller attestasjonsuttalelsen inneholder en referanse til en kilde som er tilgjengelig for de tiltenkte brukerne.
- (d) **Identifikasjon av kriteriene:** Attestasjonsuttalelsen identifiserer kriteriene som saksforholdet er vurdert eller målt mot, slik at lesere kan forstå grunnlaget for praktiserende revisors konklusjon. Attestasjonsuttalelsen kan beskrive kriteriene eller henvide til dem dersom de er beskrevet i en påstand som er utarbeidet av den ansvarlige part og tilgjengelig for de tiltenkte brukerne, eller dersom de på annen måte eksisterer i en lett tilgjengelig kilde. Praktiserende revisor vurderer hvorvidt det er relevant for omstendighetene å opplyse om:
- kilden for kriteriene, og hvorvidt kriteriene følger av lov eller forskrifter eller er utstedt av anerkjente fagorganer som følger en transparent og betryggende prosess, det vil si hvorvidt de er etablerte kriterier innenfor rammen av saksforholdet (og dersom de ikke er det, en beskrivelse av årsakene til at de anses som egnede),
  - de anvendte metodene for måling når kriteriene gjør det mulig å velge mellom flere forskjellige metoder,
  - eventuelle vesentlige fortolkninger som er foretatt ved anvendelse av kriteriene under omstendighetene ved oppdraget, og
  - hvorvidt de anvendte metodene for måling er blitt endret.
- (e) **Der dette er relevant, en beskrivelse av eventuelle vesentlige iboende begrensninger knyttet til vurderingen eller målingen av saksforholdet mot kriteriene:** Selv om iboende begrensninger i noen tilfeller kan forventes å bli forstått av lesere av en attestasjonsrapport, kan det i andre tilfeller være riktig å nevne dem eksplisitt i attestasjonsuttalelsen. I en attestasjonsrapport knyttet til den interne kontrollens måleffektivitet kan det for eksempel være riktig å nevne at den historiske vurderingen av måleffektivitet ikke er relevant for fremtidige perioder på grunn av risikoen for at den interne kontrollen ikke lenger vil være hensiktsmessig

som følge av endrede forhold, eller at graden av samsvar med policyer eller prosedyrer svekkes.

- (f) **Når kriteriene som brukes til å vurdere eller måle saksforholdet kun er tilgjengelige for bestemte tiltenkte brukere, eller kun er relevante for et bestemt formål, en uttalelse som begrenser bruken av attestasjonsuttalelsen til disse tiltenkte brukerne eller dette formålet:** Når attestasjonsuttalelsen kun er beregnet for bestemte tiltenkte brukere eller et bestemt formål, vurderer praktiserende revisor også om det skal opplyses om dette i attestasjonsuttalelsen<sup>4</sup>. Dette gjør lesere av attestasjonsuttalelsen oppmerksomme på at rapporten er begrenset til bestemte brukere eller formål.
- (g) **En uttalelse for å identifisere den ansvarlige part og for å beskrive den ansvarlige parts og praktiserende revisors ansvarsforhold:** Uttalelsen informerer de tiltenkte brukerne om at den ansvarlige part er ansvarlig for saksforholdet ved direkte rapporteringsoppdrag, eller for informasjon om saksforhold ved påstandsbaserte oppdrag<sup>5</sup>, og at praktiserende revisors rolle er å gi uttrykk for en konklusjon om informasjon om saksforhold på et uavhengig grunnlag.
- (h) **En uttalelse om at oppdraget er gjennomført i samsvar med SA-ene:** Når det finnes en SA som omhandler saksforholdet, kan denne SA-en kreve at attestasjonsuttalelsen spesifikt henviser til den.
- (i) **En oppsummering av det utførte arbeidet:** Oppsummeringen vil hjelpe de tiltenkte brukerne med å forstå graden av sikkerhet som fremskaffes av attestasjonsuttalelsen. RS 700, "Revisjonsberetningen" og SBR 2400, "Begrenset revisjon av regnskaper" gir veiledning om egnet oppsummering. Når ingen spesifikke SA-er gir veiledning om handlinger for innhenting av bevis for et bestemt saksforhold, kan oppsummeringen omfatte en mer detaljert beskrivelse av det utførte arbeidet. Fordi det ved et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet er viktig med en vurdering av arten, tidspunktet for og omfanget av de utførte handlingene for innhenting av bevis for å forstå sikkerheten som fremskaffes av en konklusjon uttrykt i negativ form, vil oppsummeringen av det utførte arbeidet:
  - (i) vanligvis være mer detaljert enn for et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet, og identifiserer begrensningene i forhold til arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av bevis. Det kan være hensiktsmessig å nevne handlinger som ikke ble utført, men som vanligvis utføres på et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet, og
  - (ii) angi at handlingene for innhenting av bevis er mer begrenset enn for et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet, og at den oppnådde

---

<sup>4</sup> Selv om en attestasjonsrapport kan være begrenset når den utelukkende er ment for bestemte tiltenkte brukere eller et bestemt formål, gir ikke fraværet av en begrensning i forhold til en bestemt leser eller et bestemt formål i seg selv uttrykk for at praktiserende revisor har et juridisk ansvar overfor denne leseren eller dette formålet. Om praktiserende revisor har et juridisk ansvar eller ikke, vil avhenge av de juridiske omstendighetene i hvert tilfelle og den relevante jurisdiksjonen.

<sup>5</sup> Se punkt 10 i rammeverket for en beskrivelse av forskjellen mellom et direkte rapporteringsoppdrag og et påstandsbasert oppdrag.

sikkerheten derfor er lavere enn på et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet.

- (j) **Praktiserende revisors konklusjon:** Når informasjonen om saksforholdet består av en rekke aspekter, kan det avgis separate konklusjoner om hvert aspekt. Ettersom det ikke er nødvendig at alle slike konklusjoner henviser til samme nivå av handlinger for innhenting av bevis, uttrykkes hver konklusjon i den formen som tilfredsstillende kravene til et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet.

**Konklusjonen må, der dette er relevant, informere de tiltenkte brukerne om hvilken sammenheng praktiserende revisors konklusjon skal leses i:**

Praktiserende revisors konklusjon kan for eksempel inneholde følgende formulering: “Denne konklusjonen er utarbeidet på grunnlag av og er underlagt de iboende begrensninger som er beskrevet andre steder i denne uavhengige attestasjonsuttalelsen.” Dette vil være hensiktsmessig når rapporten for eksempel inneholder en beskrivelse av bestemte karakteristiske trekk ved saksforholdet som de tiltenkte brukerne bør være oppmerksomme på.

**På et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet må konklusjonen**

**uttrykkes i positiv form:** For eksempel: “Vi mener at den interne kontrollen, vurdert mot *XYZ-kriteriene*, i det alt vesentlige er effektiv” eller “Etter vår mening er det rimelig grunnlag for *den ansvarlige parts* påstand om at intern kontroll i det alt vesentlige er effektiv, vurdert mot *XYZ-kriteriene*.”

**På et attestasjonsoppdrag som skal gi begrenset sikkerhet skal konklusjonen**

**uttrykkes i negativ form:** For eksempel: “Basert på vårt arbeid beskrevet i denne rapporten er vi ikke blitt oppmerksom på noe som gir grunn til å tro at den interne kontrollen i det alt vesentlige ikke er effektiv, vurdert mot *XYZ-kriteriene*” eller “Basert på vårt arbeid beskrevet i denne rapporten er vi ikke blitt oppmerksom på noe som gir grunn til å tro at *den ansvarlige parts* påstand om at den interne kontrollen i det alt vesentlige er effektiv, ikke medfører riktighet, vurdert mot *XYZ-kriteriene*”. **Når praktiserende revisor gir uttrykk for en konklusjon som ikke er en konklusjon uten forbehold, må attestasjonsuttalelsen inneholde en tydelig beskrivelse av alle årsakene:** (se også punktene 51-53).

- (k) **Attestasjonsuttalelsens dato:** Datoen informerer de tiltenkte brukerne om at praktiserende revisor har vurdert virkningen av hendelser frem til denne datoen på informasjonen om saksforholdet og attestasjonsuttalelsen.
- (l) **Navnet på revisjonsselskapet eller praktiserende revisor og et bestemt sted, som vanligvis er stedet der kontoret som er ansvarlig for oppdraget har tilhold:** Navnet opplyser de tiltenkte brukerne om hvilken person eller hvilket foretak som er ansvarlig for oppdraget.

50. Praktiserende revisor kan utvide attestasjonsuttalelsen til å omfatte andre opplysninger og forklaringer som ikke er ment å påvirke praktiserende revisors konklusjon. Eksempler kan være: Opplysninger om kvalifikasjonene og erfaringene til praktiserende revisor og andre som deltar på oppdraget, opplysninger om grader av vesentlighet, funn knyttet til bestemte aspekter ved oppdraget samt anbefalinger. Hvorvidt slike opplysninger skal inkluderes, avhenger av opplysningenes betydning i forhold til de tiltenkte brukernes behov. Tilleggsopplysninger er tydelig atskilt fra praktiserende revisors konklusjon og formulert på en slik måte at de ikke påvirker konklusjonen.

## **Konklusjoner med forbehold, negative konklusjoner eller konklusjoner om at revisor ikke kan uttale seg**

51. **Praktiserende revisor må ikke gi uttrykk for en konklusjon uten forbehold når følgende omstendigheter foreligger, og virkningen av forholdet etter praktiserende revisors skjønn er eller kan være vesentlig:**
- (a) **Det foreligger en begrensning av omfanget av praktiserende revisors arbeid, det vil si at omstendigheter eller en begrensning pålagt av den ansvarlige eller engasjerende part hindrer praktiserende revisor i å innhente bevis som er nødvendig for å redusere risikoen ved attestasjonsoppdraget til et hensiktsmessig nivå. Praktiserende revisor skal gi uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg,**
  - (b) **I de tilfeller der:**
    - (i) **praktiserende revisors konklusjon er formulert med henvisning til den ansvarlige parts påstand, og påstanden i det alt vesentlige ikke er rettviseende, eller**
    - (ii) **praktiserende revisors konklusjon er formulert med direkte henvisning til saksforholdet og kriteriene og informasjonen om saksforhold inneholder vesentlig feilinformasjon<sup>6</sup>, skal praktiserende revisor gi uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon, eller**
  - (c) **Når det etter at oppdraget er akseptert, oppdages av kriteriene er uegnet eller at saksforholdet ikke er hensiktsmessig for et attestasjonsoppdrag. Praktiserende revisor skal gi uttrykk for:**
    - (i) **en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon når de uegnede kriteriene eller det uhensiktsmessige saksforholdet kan villedde de tiltenkte brukerne, eller**
    - (ii) **en konklusjon med forbehold eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg i andre tilfeller.**
52. **Praktiserende revisor skal gi uttrykk for en konklusjon med forbehold når virkningen av et forhold ikke er så vesentlig eller omfattende at det krever en negativ konklusjon eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg. En konklusjon med forbehold gir uttrykk for å være “med unntak for” de virkningene av forholdet som forbeholdet er knyttet til.**
53. I de tilfeller der praktiserende revisors konklusjon uten forbehold formuleres med henvisning til den ansvarlige parts påstand, og påstanden har identifisert og beskrevet at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon, skal praktiserende revisor enten:
- (a) **gi uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon formulert med direkte henvisning til saksforholdet eller kriteriene, eller**
  - (b) **dersom vilkårene ved oppdraget spesifikt krever at konklusjonen formuleres med henvisning til den ansvarlige parts påstand, gi uttrykk for en konklusjon uten**

---

<sup>6</sup> På direkte rapporteringsoppdrag der informasjonen om saksforholdet utelukkende er presentert i praktiserende revisors konklusjon og praktiserende revisor konkluderer med at saksforholdet ikke stemmer overens med kriteriene på alle vesentlige punkter, for eksempel: “Med unntak for [...], mener vi at den interne kontrollen, vurdert mot XYZ-kriteriene, i det alt vesentlige er effektiv”, vil en slik konklusjon også bli betraktet som en konklusjon med forbehold (eller eventuelt som en negativ konklusjon).

forbehold, men presisere forholdet ved spesifikt å henvide til det i attestasjonsuttalelsen.

## Andre rapporteringsansvar

54. **Praktiserende revisor skal vurdere andre rapporteringsansvar, herunder hensiktsmessigheten ved å kommunisere relevante forhold knyttet til styring og kontroll som kommer frem av attestasjonsoppdraget, med de som har overordnet ansvar for styring og kontroll.**
55. I denne SA-en beskriver “styring og kontroll” rollen til personer som har ansvar for overvåking, kontroll og styring av en ansvarlig part<sup>7</sup>. De som har overordnet ansvar for styring og kontroll er vanligvis ansvarlige for å sikre at et foretak når sine mål samt for rapportering til interesserte parter. Dersom den engasjerende part er en annen enn den ansvarlige part, er det ikke nødvendigvis hensiktsmessig å kommunisere direkte med den ansvarlige part eller med de som har overordnet ansvar for styring og kontroll av den ansvarlige part.
56. I denne SA-en brukes “relevante forhold knyttet til styring og kontroll” om forhold som kommer frem av attestasjonsuttalelsen og som etter praktiserende revisors oppfatning både er viktige og relevante for dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Relevante forhold knyttet til styring og kontroll omfatter kun de forhold som praktiserende revisor er blitt oppmerksom på under gjennomføringen av attestasjonsoppdraget. Dersom vilkårene ved oppdraget ikke spesifikt krever det, er ikke praktiserende revisor pålagt å utforme handlinger utelukkende med det formål å identifisere forhold knyttet til styring og kontroll.

## Ikrafttredelsesdato

57. Denne SA-en gjelder for attestasjonsoppdrag der attestasjonsuttalelsen er datert 1. januar 2006 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt.

## Tillegg for offentlig sektor

1. Denne SA-en er relevant for alle revisorer i offentlig sektor som er uavhengige av foretaket de gjennomfører attestasjonsoppdrag for. Når revisorer i offentlig sektor ikke er uavhengige av foretaket de gjennomfører attestasjonsoppdrag for, skal denne SA-en anvendes med spesiell henvisning til veiledningen i fotnotene 2 og 4<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Det er i mange land utarbeidet prinsipper for styring og kontroll som et referansepunkt for etablering av et godt styrings- og kontrollmiljø. Slike prinsipper fokuserer ofte på børsnoterte foretak. De kan imidlertid også brukes til å forbedre styring og kontroll i andre typer foretak. Det finnes ikke én enkelt modell for god styring og kontroll. Strukturer og praksiser innenfor styring og kontroll varierer fra land til land.

<sup>8</sup> Når ansettelsesforhold ifølge lov eller forskrift ikke medfører manglende uavhengighet, skal revisor opplyse om dette i sin uttalelse.

## Eksempel 1

### **Uavhengig attestasjonsuttalelse om foretakets risikostyring og internkontrollgjennomgang**

Forskrift om risikostyring og internkontroll av 22. september 2008 trådte i kraft 1. januar 2009. Forskriften gjelder for de fleste foretak under tilsyn, herunder finansinstitusjoner, verdipapirforetak, pensjonsforetak, eiendomsmeglerforetak, forsikringsmeglerforetak, inkassoforetak og regnskapsførerselskaper, som spesifisert i forskriftens § 1. Forskriften § 10 krever at det i foretak hvor det ikke er etablert internrevisjon, skal styret sørge for at foretakets valgte revisor avgir en årlig bekreftelse til styret i tilknytning til bestemmelsene i forskriften. Revisors arbeid skal utføres i samsvar med SA 3000.

Til styret i ABC

### ***Uavhengig attestasjonsuttalelse om foretakets risikostyring og internkontrollgjennomgang***

Vi har gjennomgått daglig leders rapport til foretakets styre om risikostyringen og den interne kontrollen datert xx.xx.xx for perioden xxxx – yyyy. Gjennomgangen omfatter også den relevante underliggende dokumentasjonen som daglig leder bygger på. Grunnlaget for daglig leders rapport er foretakets retningslinjer for risikostyring og intern kontroll, fastsatt av styret.

I henhold til ”Forskrift om risikostyring og internkontroll” av 22. september 2008 er foretakets styre ansvarlig for at foretaket har hensiktsmessige systemer for risikostyring og internkontroll. Det er daglig leders ansvar å:

- sørge for å etablere en forsvarlig risikostyring og internkontroll på basis av en vurdering av aktuelle risikoer etter retningslinjer fastsatt av styret,
- løpende følge opp endringer i foretakets risikoer,
- påse at foretakets risikoer er forsvarlig ivaretatt i samsvar med styrets retningslinjer
- gi styret relevant og tidsriktig informasjon som er av betydning for foretakets risikostyring og internkontroll, herunder informasjon om nye risikoer og
- påse at foretakets risikostyring og internkontroll er dokumentert, og blir gjennomført og overvåket på en forsvarlig måte.

Vår oppgave er å avgi en uttalelse til styret om foretakets vurdering av de vesentlige risikoene knyttet til virksomheten og av internkontrollen, samt om foretakets rutiner sikrer at daglig leders rapport til styret om risikostyringen og internkontrollen bygger på de risikovurderinger som er foretatt.

Vi har utført vårt arbeid i samsvar med SA 3000 – ”Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller begrenset revisjon av historisk økonomisk informasjon”. Denne standarden krever at vi planlegger og gjennomfører kontrollhandlinger for å kunne avgi en uttalelse med høy men ikke absolutt sikkerhet for at foretaket har gjennomført risikovurderingen og vurdert gjennomføringen av internkontrollen, samt dokumentert dette. Standarden krever videre at vi skal kontrollere utvalgte deler av materialet som daglig leders rapport om risikostyring og internkontroll bygger på, herunder om det er samsvar mellom daglig leders rapport og det underliggende materialet. Vi mener at våre kontrollhandlinger gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- foretaket har foretatt en gjennomgang av vesentlige risikoer for alle virksomhetsområder, med utgangspunkt i definerte mål og strategier for virksomheten, og at det for alle virksomhetsområder er foretatt en systematisk vurdering av om foretakets risikostyring og internkontroll er tilstrekkelig for å håndtere foretakets identifiserte risikoer på en forsvarlig måte.
- foretaket har foretatt en oppsummerende vurdering av om internkontrollen har vært gjennomført på en tilfredsstillende måte.
- foretakets vurderinger knyttet til risikostyring og gjennomføring av internkontrollen er dokumentert, og at det for hvert virksomhetsområde foreligger et sammendrag med konklusjoner om risikosituasjonen og om det er behov for nye tiltak
- daglig leder har utarbeidet en samlet vurdering av risikosituasjonen
- foretakets rutiner sikrer at den samlede vurdering av risikosituasjonen som er forelagt styret, bygger på de risikovurderingene som er foretatt.

Vår uttalelse er utarbeidet med sikte på internt bruk, og kan ikke distribueres til tredjepart med unntak av Kredittilsynet, uten vårt skriftlige samtykke.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift)