

Internasjonal standard for kvalitetskontroll

**ISQC 1 Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører
revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre
attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester**



International Auditing and Assurance Standards Board

International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

This International Standard on Quality Control, «Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements» (ISQC 1) was prepared by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The objective of the IAASB is to serve the public interest by setting high quality auditing and assurance standards and by facilitating the convergence of international and national standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession.

The original English version of this publication may be downloaded free of charge from the IFAC website: <http://www.ifac.org>. The approved text is published in the English language.

The mission of IFAC is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high quality professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession's expertise is most relevant.

Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: «*Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.*» Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-934779-97-2

Internasjonal standard for kvalitetskontroll (ISQC 1) *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester* er opprinnelig utgitt på engelsk av the International Auditing and Assurance Standards Board i the International Federation of Accountants (IFAC) i April 2009, og oversatt til norsk og utgitt av Den norske Revisorforening i April 2010, med tillatelse fra IFAC. IFAC har vurdert oversettelsesprosedyren, og oversettelsen er gjort i samsvar med *Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC*. Den godkjente teksten til den internasjonale standarden for kvalitetskontroll er den som er utgitt på engelsk av IFAC.

Engelsk utgave av internasjonal standard for kvalitetskontroll (ISQC 1) *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester* © 2009 the International Federation of Accountants (IFAC).

Norsk utgave av internasjonal standard for kvalitetskontroll (ISQC 1) *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester* © 2010 the International Federation of Accountants (IFAC).

Originalens tittel: International Standard on Quality Control, «Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements».

INTERNASJONAL STANDARD FOR KVALITETSKONTROLL 1
KVALITETSKONTROLL FOR REVISJONSFIRMAER SOM UTFØRER REVISJON
OG FORENKLET REVISORKONTROLL AV REGNSKAPER SAMT ANDRE
ATTESTASJONSOPPDRAG OG BESLEKTEDE TJENESTER

(Gjelder fra 1. januar 2010.)

INNHOLD

	Punkt
Innledning	
Denne ISQC-ens virkeområde	1–3
Denne ISQC-ens autoritet	4–9
Ikrafttredelsesdato	10
Mål	11
Definisjoner	12
Krav	
Anvendelse og etterlevelse av relevante krav	13–15
Elementer i et kvalitetskontrollsystem	16–17
Lederansvar for kvalitetssikring i revisjonsfirmaet	18–19
Relevante etiske krav	20–25
Aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag	26–28
Menneskelige ressurser	29–31
Gjennomføring av oppdrag	32–47
Overvåking	48–56
Dokumentasjon av kvalitetskontrollsystemet	57–59
Veiledning og utfyllende forklaringer	
Anvendelse og etterlevelse av relevante krav	A1
Elementer i et kvalitetskontrollsystem	A2–A3
Lederansvar for kvalitetssikring i revisjonsfirmaet	A4–A6
Relevante etiske krav	A7–A17
Aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag	A18–A23
Menneskelige ressurser	A24–A31
Gjennomføring av oppdrag	A32–A63
Overvåking	A64–A72
Dokumentasjon av kvalitetskontrollsystemet	A73–A75

<p>Internasjonal standard for kvalitetskontroll (ISQC) 1 «Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester» må leses i sammenheng med ISA 200 «Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene».</p>

Innledning

Denne ISQC-ens virkeområde

1. Denne standarden for kvalitetskontroll (ISQC-en) omhandler et revisjonsfirmas ansvar for sitt kvalitetskontrollsystem for revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester. Denne ISQC-en må leses i sammenheng med relevante etiske krav.
2. Andre uttalelser fra International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) fastsetter ytterligere standarder og gir veiledning for personalets ansvar for kvalitetskontrollrutiner for bestemte typer oppdrag. ISA 220¹ omhandler for eksempel kvalitetskontrollrutiner for revisjon av regnskaper.
3. Et kvalitetskontrollsystem består av retningslinjer som er utformet for å nå målet som er beskrevet i punkt 11 og de rutinene som er nødvendige for å gjennomføre og overvåke etterlevelsen av disse retningslinjene.

Denne ISQC-ens autoritet

4. Denne ISQC-en gjelder for alle foretak som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester. Typen og omfanget av retningslinjer og rutiner som er utarbeidet av et enkelt revisjonsfirma for å etterleve denne ISQC-en, vil avhenge av flere faktorer, herunder revisjonsfirmaets størrelse og driftsmessige forhold samt hvorvidt det er del av et nettverk.
5. Denne ISQC-en inneholder målet revisjonsfirmaet skal nå ved å følge denne ISQC-en, og krav som er utformet for å gjøre revisjonsfirmaet i stand til å nå det fastsatte målet. I tillegg inneholder den relaterte opplysninger i form av veiledning og andre utfyllende forklaringer, som nærmere beskrevet i punkt 8, og innledende forklaringer som gir en relevant sammenheng for å sikre god forståelse av ISQC-en, samt definisjoner.
6. Målet gir rammene for kravene som fastsettes i denne ISQC-en, og er ment å hjelpe revisjonsfirmaet med å:
 - Forstå hva som er nødvendig å utføre; og
 - Bestemme om det er behov for å gjøre mer for å nå målet.
7. Kravene i denne ISQC-en er uttrykt ved bruk av «skal».
8. Der det anses nødvendig gir veiledningen og andre utfyllende forklaringer en ytterligere beskrivelse av kravene, og retningslinjer for hvordan de skal etterleves. Den kan da særlig:
 - Forklare nærmere hva et krav betyr eller er ment å dekke.
 - Inkludere eksempler på retningslinjer og rutiner som kan være hensiktsmessige ut fra omstendighetene.

Selv om slike retningslinjer i seg selv ikke utgjør et krav, er de relevante for den riktige anvendelsen av kravene. Veiledningen og andre utfyllende forklaringer kan også gi bakgrunnsinformasjon om forhold som er omtalt i denne ISQC-en. Der det anses relevant inneholder veiledningen ytterligere vurderinger som gjelder for revisjonsorganisasjoner i offentlig sektor eller for mindre revisjonsfirmaer. Disse ytterligere vurderingene bidrar til riktig anvendelse av kravene i denne ISQC-

¹ ISA 220 «Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper».

en. De verken begrenser eller reduserer revisjonsfirmaets ansvar for å anvende og etterleve kravene i denne ISQC-en.

9. Avsnittet «Definisjoner» i denne ISQC-en inneholder en beskrivelse av betydningen av enkelte begreper som brukes i denne ISQC-en. Disse er ment å bidra til en ensartet anvendelse og tolkning av denne ISQC-en, og er ikke ment å overstyre definisjoner som kan være vedtatt til andre formål, i lov, forskrift eller på annen måte. Ordlisten til internasjonale standarder som er utarbeidet av IAASB og publisert av IFAC i *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, inneholder begrepene som er definert i denne ISQC-en. Den inneholder også en beskrivelse av andre begreper som finnes i denne ISQC-en, for å bidra til en felles og ensartet tolkning og oversettelse.

Ikrafttredelsesdato

10. Kvalitetskontrollsystemer i overensstemmelse med denne ISQC-en skal være etablert innen 1. januar 2010.

Mål

11. Revisjonsfirmaets mål er å etablere og vedlikeholde et kvalitetskontrollsystem som gir revisjonsfirmaet rimelig sikkerhet for at:

Revisjonsfirmaet og personalet etterlever faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav; og

Uttalelser som avgis av revisjonsfirmaet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.

Definisjoner

12. I denne ISQC-en har begrepene nedenfor følgende betydning:

- a) *Dato for uttalelse* – Den datoen som velges av praktiserende revisor som dato for uttalelsen.
- b) *Oppdragsdokumentasjon* – Registreringer av utført arbeid, oppnådde resultater og konklusjoner trukket av praktiserende revisor (begrepet «arbeidspapirer» blir også brukt).
- c) *Oppdragsansvarlig revisor*² – Den partner eller annen person i revisjonsfirmaet som er ansvarlig for oppdraget og dets utførelse, og for uttalelsen som avgis på vegne av revisjonsfirmaet, og som, der det er påkrevd, er behørig autorisert av en tilsynsmyndighet eller et faglig eller rettslig organ.
- d) *Oppdragskontroll* – En prosess som er utformet for å gi en objektiv evaluering, på eller før datoen for uttalelsen, av de vesentlige skjønsmessige vurderingene som oppdragsteamet har foretatt og konklusjonene de har trukket ved utarbeidelsen av uttalelsen. Oppdragskontrollprosessen gjelder ved revisjon av regnskaper for børsnoterte enheter og eventuelle andre oppdrag hvor revisjonsfirmaet finner det påkrevd med oppdragskontroll.
- e) *Oppdragskontrollør* – En partner, annen person i revisjonsfirmaet, ekstern person med egnede kvalifikasjoner eller et team sammensatt av slike personer, hvorav ingen er del av oppdragsteamet, som har tilstrekkelig og egnet erfaring og myndighet til objektivt å evaluere

² «Oppdragsansvarlig revisor», «partner» og «revisjonsfirma» skal leses som om de viser til sine motstykker i offentlig sektor der det er relevant.

de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som oppdragsteamet har foretatt og konklusjonene de har trukket ved utarbeidelsen av uttalelsen.

- f) *Oppdragsteam* – Alle partnere og alle medarbeidere som deltar på et oppdrag, herunder eventuelle personer som er engasjert av revisjonsfirmaet eller et nettverksselskap for å utføre handlinger i forbindelse med oppdraget. Oppdragsteam omfatter ikke eksterne eksperter som er engasjert av revisjonsfirmaet eller av et nettverksselskap.
- g) *Revisjonsfirma* – En alenepraktiserende revisor, ansvarlig selskap, et aksjeselskap eller annen juridisk enhet hvor revisorer utøver sin virksomhet.
- h) *Inspeksjon* – I tilknytning til fullførte oppdrag, rutiner som er utformet for å fremskaffe bevis for at oppdragsteam overholder revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll.
- i) *Børsnotert enhet* – En enhet hvis aksjer, andeler eller gjeld er notert på en anerkjent børs eller omsettes i samsvar med reglene til en anerkjent børs eller et tilsvarende organ.
- j) *Overvåking* – En prosess som omfatter en løpende vurdering og evaluering av revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem, herunder en periodisk inspeksjon av et utvalg av fullførte oppdrag, for å gi revisjonsfirmaet rimelig sikkerhet for at kvalitetskontrollsystemet fungerer effektivt.
- k) *Nettverksselskap* – Et revisjonsfirma eller en enhet som inngår i et nettverk.
- l) *Nettverk* – En større struktur:
 - Som er innrettet mot samarbeid; og
 - Som er tydelig innrettet mot deling av fortjeneste eller kostnader, eller som er underlagt felles eierskap, kontroll eller ledelse, felles retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, felles forretningsstrategi, felles merkenavn, eller som deler en betydelig del av faglige ressurser.
- m) *Partner* – Enhver person med myndighet til å forplikte revisjonsfirmaet i forbindelse med utførelsen av et profesjonelt oppdrag.
- n) *Personale* – Partnere og medarbeidere.
- o) *Faglige standarder* – IAASBs oppdragsstandarder, slik de er definert i IAASBs Forord til internasjonale standarder for kvalitetskontroll, revisjon, forenklet revisorkontroll, attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester, og relevante etiske krav.
- p) *Rimelig sikkerhet* – Betyr i denne ISQC-en et høyt, men ikke absolutt sikkerhetsnivå.
- q) *Relevante etiske krav* – Etiske krav som oppdragsteamet og oppdragskontrolløren er underlagt. Disse omfatter vanligvis Del A og B i International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants, samt mer restriktive nasjonale krav.
- r) *Medarbeidere* – Ansatte som deltar i utøvelsen av det profesjonelle arbeidet, andre enn partnere, herunder eventuelle eksperter som er ansatt i revisjonsfirmaet.
- s) *Ekstern person med egnede kvalifikasjoner* – En person utenfor revisjonsfirmaet med kompetanse og kapabilitet til å opptre som oppdragsansvarlig revisor, for eksempel en partner i et annet revisjonsfirma eller en ansatt (med egnet erfaring) i enten en profesjonell revisororganisasjon hvis medlemmer kan utføre revisjon og forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester, eller i en organisasjon som yter relevante kvalitetskontrolltjenester.

Krav

Anvendelse og etterlevelse av relevante krav

13. Personale i revisjonsfirmaet som er ansvarlige for etableringen og vedlikeholdet av revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem, skal være kjent med hele innholdet i denne ISQC-en, herunder veiledningen og andre utfyllende forklaringer, for å forstå målet og kunne anvende kravene riktig.
14. Revisjonsfirmaet skal etterleve alle kravene i denne ISQC-en, med mindre kravet, ut fra revisjonsfirmaets omstendigheter, ikke er relevant for tjenestene som tilbys innenfor revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester. (Jf. punkt A1)
15. Kravene er utformet for å gjøre det mulig for revisjonsfirmaet å nå målet som er fastsatt i denne ISQC-en. Det forventes derfor at kravene anvendes riktig for å gi et tilstrekkelig grunnlag for å nå målet. Siden det finnes en rekke forskjellige omstendigheter og det ikke er mulig å forutse alle disse omstendighetene, skal revisjonsfirmaet vurdere hvorvidt det finnes bestemte forhold eller omstendigheter som krever at revisjonsfirmaet utarbeider retningslinjer og rutiner i tillegg til dem som kreves i denne ISQC-en for å nå det fastsatte målet.

Elementer i et kvalitetskontrollsystem

16. Revisjonsfirmaet skal etablere og vedlikeholde et kvalitetskontrollsystem som omfatter retningslinjer og rutiner for hvert av de følgende elementene:
 - a) Lederansvar for kvalitetssikring i revisjonsfirmaet.
 - b) Relevante etiske krav.
 - c) Aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag.
 - d) Menneskelige ressurser.
 - e) Gjennomføring av oppdrag.
 - f) Overvåking.
17. Revisjonsfirmaet skal dokumentere sine retningslinjer og rutiner og kommunisere dem til revisjonsfirmaets personale. (Jf. punkt A2–A3)

Lederansvar for kvalitetssikring i revisjonsfirmaet

18. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å fremme en bedriftskultur som erkjenner at kvalitet er av avgjørende betydning ved gjennomføring av oppdrag. Disse retningslinjene og rutinene skal kreve at revisjonsfirmaets administrerende direktør (eller tilsvarende) eller, der det er hensiktsmessig, revisjonsfirmaets styre (eller tilsvarende) påtar seg det øverste ansvaret for revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem. (Jf. punkt A4–A5)
19. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for å sikre at enhver person eller personer som er tildelt operasjonelt ansvar for revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem av revisjonsfirmaets administrerende direktør eller styre, har tilstrekkelig og hensiktsmessig erfaring og evne, og den nødvendige myndighet, til å påta seg dette ansvaret. (Jf. punkt A6)

Relevante etiske krav

20. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at revisjonsfirmaet og dets personale etterlever relevante etiske krav. (Jf. punkt A7–A10)

Uavhengighet

21. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at revisjonsfirmaet, dets personale og, der det er relevant, andre personer som er underlagt krav til uavhengighet (herunder personale i nettverksselskap), opptrer uavhengig der dette er påkrevd av relevante etiske krav. Slike retningslinjer og rutiner skal gjøre det mulig for revisjonsfirmaet å:

- a) Kommunisere sine krav til uavhengighet til personalet og, der det er relevant, til andre som er underlagt disse kravene; og
- b) Identifisere og evaluere omstendigheter og forhold som utgjør trusler mot uavhengigheten, og iverksette egnede tiltak for å eliminere disse truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå ved bruk av forholdsregler eller, der dette anses hensiktsmessig, ved trekke seg fra oppdraget når dette er tillatt ved lov eller forskrift. (Jf. punkt A10)

22. Slike retningslinjer og rutiner skal kreve at:

- a) Oppdragsansvarlige revisorer gir revisjonsfirmaet relevante opplysninger om klientoppdrag, herunder omfanget av tjenestene som ytes, for å gjøre revisjonsfirmaet i stand til å evaluere den samlede innvirkningen, om noen, på krav til uavhengighet;
- b) Personalet straks underretter revisjonsfirmaet om omstendigheter og forhold som utgjør en trussel mot uavhengigheten, slik at egnede tiltak kan iverksettes; og
- c) Relevante opplysninger innhentes og kommuniseres til riktig personale, slik at:
 - (i) Revisjonsfirmaet og personalet lett kan fastslå hvorvidt de oppfyller krav til uavhengighet;
 - (ii) Revisjonsfirmaet kan vedlikeholde og oppdatere sine oversikter knyttet til uavhengighet; og
 - (iii) Revisjonsfirmaet kan iverksette egnede tiltak knyttet til identifiserte trusler mot uavhengigheten som ikke kan aksepteres. (Jf. punkt A10)

23. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at det blir underrettet om brudd på krav til uavhengighet og for å gjøre det i stand til å iverksette egnede tiltak for å løse slike situasjoner. Retningslinjene og rutinene skal inneholde krav om:

- a) At personalet straks underretter revisjonsfirmaet dersom de blir kjent med brudd på krav til uavhengighet;
- b) At revisjonsfirmaet straks kommuniserer identifiserte brudd på disse retningslinjene og rutinene til:
 - (i) Oppdragsansvarlig revisor som, sammen med revisjonsfirmaet, må ta hånd om bruddet; og
 - (ii) Annet relevant personale i revisjonsfirmaet og, der det er relevant, nettverket, og de som er underlagt kravene til uavhengighet, som må iverksette egnede tiltak; og

At revisjonsfirmaet, om nødvendig, straks underrettes av oppdragsansvarlig revisor og de andre personene som er nevnt i underpunkt (b) (ii) om tiltakene som er iverksatt for å avklare forholdet, slik at revisjonsfirmaet kan avgjøre om det må iverksette ytterligere tiltak. (Jf. punkt A10)

24. Revisjonsfirmaet skal minst én gang i året innhente skriftlige bekreftelser på etterlevelsen av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for uavhengighet fra alt personale i revisjonsfirmaet som er underlagt krav til uavhengighet i henhold til relevante etiske krav. (Jf. punkt A10–A11)
25. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner:
- Som fastsetter kriterier for beslutninger om behovet for forholdsregler for å redusere fortrolighetstrusselen til et akseptabelt nivå når de samme ledende medarbeiderne brukes på et attestasjonsoppdrag over lengre tid; og
 - Som ved revisjon av regnskaper for børsnoterte enheter krever rotasjon av oppdragsansvarlig revisor og de personene som er ansvarlige for oppdragskontroll, og der det er relevant, andre personer som er underlagt krav til utskifting, etter en fastsatt tidsperiode i samsvar med relevante etiske krav. (Jf. punkt A10, A12–A17)

Aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag

26. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag som er utformet for å gi revisjonsfirmaet rimelig sikkerhet for at revisjonsfirmaet kun aksepterer eller fortsetter klientforhold og oppdrag når revisjonsfirmaet:
- Har kompetanse til å utføre oppdraget og har den nødvendige kapabilitet, herunder tid og ressurser, til å gjøre det; (Jf. punkt A18, A23)
 - Kan etterleve relevante etiske krav; og
 - Har vurdert klientens integritet og ikke har informasjon som ville ha ført til at revisjonsfirmaet ville ha konkludert med at klienten mangler integritet. (Jf. punkt A19–A20, A23)
27. Slike retningslinjer og rutiner skal kreve:
- At revisjonsfirmaet innhenter den informasjonen som anses nødvendig ut fra omstendighetene før det aksepterer et oppdrag hos en ny klient, ved beslutninger om hvorvidt det skal fortsette et eksisterende oppdrag og ved vurdering av om det skal akseptere et nytt oppdrag for en eksisterende klient. (Jf. punkt A21, A23)
 - At revisjonsfirmaet, dersom en mulig interessekonflikt identifiseres ved aksept av et oppdrag for en ny eller eksisterende klient, beslutter hvorvidt det er riktig å akseptere oppdraget.
 - At revisjonsfirmaet, dersom det er identifisert forhold og revisjonsfirmaet beslutter å akseptere eller fortsette klientforholdet eller et enkeltoppdrag, dokumenterer hvordan forholdene ble avklart.
28. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for fortsettelse av et enkeltoppdrag og klientforholdet som omhandler omstendigheter hvor revisjonsfirmaet mottar informasjon som ville ha ført til at det hadde avstått fra oppdraget dersom informasjonen hadde vært tilgjengelig tidligere. Slike retningslinjer og rutiner skal inneholde en vurdering av:
- Det faglige og juridiske ansvaret som gjelder under de aktuelle omstendighetene, herunder hvorvidt revisjonsfirmaet er forpliktet til å rapportere til den eller de personene som engasjerte revisjonsfirmaet eller, i enkelte tilfeller, til tilsynsmyndigheter; og
 - Muligheten for å trekke seg fra oppdraget eller fra både oppdraget og klientforholdet. (Jf. punkt A22–A23)

Menneskelige ressurser

29. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at revisjonsfirmaet har tilstrekkelig personale med kompetanse, kapabilitet og vilje til å etterleve etiske prinsipper som er nødvendig for å:
- Utføre oppdrag i samsvar med faglige standarder relevante lovmessige og regulatoriske krav; og
 - Gjøre revisjonsfirmaet eller oppdragsansvarlige revisorer i stand til å avgi uttalelser som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene. (Jf. punkt A24–A29)

Sammensetning av oppdragsteam

30. Revisjonsfirmaet skal tildele ansvar for hvert enkelt oppdrag til en oppdragsansvarlig revisor og skal etablere retningslinjer og rutiner som krever at:
- Oppdragsansvarlig revisors identitet og oppgave kommuniseres til sentrale medlemmer av klientens ledelse og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll;
 - Oppdragsansvarlig revisor har tilstrekkelig kompetanse, kapabilitet og myndighet til å utføre oppgavene; og
 - Oppdragsansvarlig revisors oppgaver og plikter klart defineres og kommuniseres til vedkommende. (Jf. punkt A30)
31. Revisjonsfirmaet skal også etablere retningslinjer og rutiner for utvelgelse av personale med den nødvendige kompetanse og kapabilitet til å:
- Utføre oppdrag i samsvar med faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav; og
 - Gjøre revisjonsfirmaet eller oppdragsansvarlige revisorer i stand til å avgi uttalelser som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene. (Jf. punkt A31)

Gjennomføring av oppdrag

32. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at oppdrag gjennomføres i samsvar med faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav, og for at revisjonsfirmaet eller oppdragsansvarlig revisor avgir uttalelser som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene. Slike retningslinjer og rutiner skal omfatte:
- Forhold som er relevante for å sikre konsistent kvalitet på gjennomføringen av oppdraget; (Jf. punkt A32–A33)
 - Ansvar for oppfølging; og (Jf. punkt A34)
 - Ansvar for gjennomgåelse. (Jf. punkt A35)
33. Revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for gjennomgåelse skal fastsettes med utgangspunkt i at mer erfarne teammedlemmer på oppdraget gjennomgår arbeidet til mindre erfarne teammedlemmer.

Konsultasjon

34. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at:
- Det gjennomføres hensiktsmessig konsultasjon ved vanskelige eller omstridte spørsmål;

- b) Tilstrekkelige ressurser er tilgjengelige for å gjøre det mulig å gjennomføre hensiktsmessig konsultasjon;
- c) Typen og omfanget av slike konsultasjoner, og derav følgende konklusjoner, er dokumentert og avklart mellom personen som søker konsultasjon og personen som er konsultert; og
- d) Konklusjoner fra konsultasjoner implementeres. (Jf. punkt A36–A40)

Oppdragskontroll

35. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for oppdrag som krever oppdragskontroll, som inneholder en objektiv evaluering av de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som er foretatt av oppdragsteamet og konklusjonene som er trukket ved utarbeidelsen av uttalelsen. Slike retningslinjer og rutiner skal:
- a) Kreve en oppdragskontroll ved alle revisjoner av regnskaper for børsnoterte enheter;
 - b) Fastsette kriterier som alle andre revisjoner og begrensede revisjoner av historisk finansiell informasjon samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester skal vurderes etter for å fastsette hvorvidt det skal utføres oppdragskontroll; og (Jf. punkt A41)
 - c) Kreve oppdragskontroll av alle oppdrag som oppfyller kriteriene som er fastsatt i samsvar med underpunkt (b).
36. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som fastsetter typen, tidspunktet og omfanget av en oppdragskontroll. Disse retningslinjene og rutineene skal kreve at uttalelsen ikke dateres før oppdragskontrollen er fullført. (Jf. punkt A42–A43)
37. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som krever at oppdragskontrollen omfatter:
- a) Diskusjon av vesentlige forhold med oppdragsansvarlig revisor;
 - b) Gjennomgåelse av regnskapet eller andre opplysninger om saksforholdet og den foreslåtte uttalelsen;
 - c) Gjennomgåelse av utvalgt oppdragsdokumentasjon knyttet til de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som oppdragsteamet har foretatt og konklusjonene de har trukket; og
 - d) Evaluering av konklusjonene som er trukket ved utarbeidelsen av uttalelsen og vurdering av hvorvidt den foreslåtte uttalelsen er hensiktsmessig. (Jf. punkt A44)
38. Ved revisjon av regnskaper for børsnoterte enheter skal revisjonsfirmaet etablere retningslinjer og rutiner som krever at oppdragskontrollen også omfatter en vurdering av:
- a) Oppdragsteamets evaluering av revisjonsfirmaets uavhengighet i forbindelse med det spesifikke oppdraget;
 - b) Hvorvidt hensiktsmessig konsultasjon har funnet sted ved spørsmål det er uenighet om, eller ved andre vanskelige eller omstridte spørsmål, og konklusjonene fra disse konsultasjonene; og
 - c) Hvorvidt dokumentasjonen som er valgt ut for gjennomgåelse gjenspeiler arbeidet som er utført i forbindelse med de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som er foretatt og underbygger konklusjonene som er trukket. (Jf. punkt A45–A46)

Kriterier for å være kvalifisert som oppdragskontrollører

39. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som omhandler utnevnelsen av oppdragskontrollører og fastsetter deres egnethet gjennom:
- a) De faglige kvalifikasjonene som er nødvendige for å kunne utføre oppgaven, herunder den nødvendige erfaringen og myndigheten; og (Jf. punkt A47)

- b) I hvilken grad oppdragskontrolløren kan konsulteres under oppdraget uten at dette påvirker kontrollørens objektivitet. (Jf. punkt A48)
40. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å bevare oppdragskontrollørens objektivitet. (Jf. punkt A49–A50)
41. Revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner skal tilrettelegge for at oppdragskontrolløren skiftes ut når kontrollørens evne til å utføre en objektiv gjennomgåelse kan være svekket.

Dokumentasjon av oppdragskontrollen

42. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for dokumentasjon av oppdragskontrollen som krever dokumentasjon av at:
- a) Rutinene som er påkrevd i revisjonsfirmaets retningslinjer for oppdragskontroll er utført;
 - b) Oppdragskontrollen er fullført på eller før datoen for uttalelsen; og
 - 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 oppdragsteamet har foretatt og konklusjonene de har trukket, ikke er hensiktsmessige.

Uenighet

43. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for håndtering og avklaring av uenigheter i oppdragsteamet, med dem som er konsultert og, der det er relevant, mellom oppdragsansvarlig revisor og oppdragskontrolløren. (Jf. punkt A52–A53)
44. Slike retningslinjer og rutiner skal kreve at:
- a) Konklusjoner som er trukket dokumenteres og implementeres; og
 - b) Uttalelsen ikke dateres før forholdet er avklart.

Oppdragsdokumentasjon

Fullføring av sammenstillingen av endelig oppdragsarkiv

45. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som sikrer at oppdragsteamene fullfører sammenstillingen av endelige oppdragsarkiv i rett tid etter at oppdragsrapportene er ferdigstilt. (Jf. punkt A54–A55)

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

46. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å sikre konfidensialitet, trygg oppbevaring, integritet, tilgjengelighet og gjenfinnbarhet av oppdragsdokumentasjon. (Jf. punkt A56–A59)

Oppbevaring av oppdragsdokumentasjon

47. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for oppbevaring av oppdragsdokumentasjon i en periode som er tilstrekkelig for å dekke revisjonsfirmaets behov eller som kreves av lov og forskrift. (Jf. punkt A60–A63)

Overvåking

Overvåking av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll

48. Revisjonsfirmaet skal etablere en overvåkingsprosess som er utformet for å gi revisjonsfirmaet rimelig sikkerhet for at retningslinjene og rutinene knyttet til kvalitetskontrollsystemet er relevante, tilstrekkelige og fungerer effektivt. Denne prosessen skal:
- Omfatte en løpende vurdering og evaluering av revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem, herunder en syklisk inspeksjon av minst ett fullført oppdrag per oppdragsansvarlig revisor;
 - Kreve at ansvaret for overvåkingsprosessen tildeles en partner eller partnere eller andre personer med tilstrekkelig og hensiktsmessig erfaring og myndighet i revisjonsfirmaet til å kunne påta seg dette ansvaret; og
 - Kreve at de som utfører oppdraget eller oppdragskontrollen, ikke deltar i inspeksjonen av oppdrag. (Jf. punkt A64–A68)

Evaluering, kommunisering og utbedring av identifiserte mangler

49. Revisjonsfirmaet skal evaluere virkningen av mangler som avdekkes gjennom overvåkingsprosessen og fastsette hvorvidt det dreier seg om:
- Hendelser som ikke nødvendigvis innebærer at revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem ikke er i stand til å gi rimelig sikkerhet for at revisjonsfirmaet etterlever faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav, og at uttalelsene som avgis av revisjonsfirmaet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene; eller
 - Systematiske, gjentatte eller andre betydelige svakheter som krever at det straks iverksettes utbedrende tiltak.
50. Revisjonsfirmaet skal kommunisere svakheter som avdekkes gjennom overvåkingsprosessen samt anbefalinger om hensiktsmessige utbedrende tiltak til berørte oppdragsansvarlige revisorer og annet berørt personale. (Jf. punkt A69)
51. Anbefalinger om hensiktsmessige utbedrende tiltak knyttet til observerte mangler skal omfatte et eller flere av de følgende punktene:
- Iverksettelse av hensiktsmessige utbedrende tiltak knyttet til et enkeltoppdrag eller et enkeltmedlem av personalet;
 - Kommunikasjon av funnene til dem som er ansvarlige for opplæring og faglig utvikling;
 - Endringer i retningslinjene og rutinene for kvalitetskontroll; og
 - Disiplinærtiltak mot dem som ikke etterlever revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner, særlig dem som gjør dette gjentatte ganger.
52. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for å håndtere tilfeller der resultatene av overvåkingsrutinene indikerer at en uttalelse ikke er hensiktsmessig eller at rutiner ikke er fulgt ved gjennomføringen av oppdraget. Disse retningslinjene og rutinene skal kreve at revisjonsfirmaet fastsetter hvilke ytterligere tiltak som er hensiktsmessige for å sikre etterlevelse av relevante faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav, samt vurderer hvorvidt det skal søkes juridisk bistand.
53. Revisjonsfirmaet skal kommunisere minst én gang i året resultatene fra overvåkingen av kvalitetskontrollsystemet til oppdragsansvarlige revisorer og andre relevante personer i revisjonsfirmaet, herunder revisjonsfirmaets administrerende direktør eller, der det er hensiktsmessig, revisjonsfirmaets styre. Denne kommunikasjonen skal være tilstrekkelig til at revisjonsfirmaet og

disse personene straks kan iverksette hensiktsmessige tiltak der det anses nødvendig i samsvar med deres definerte oppgaver og ansvar. Informasjonen som kommuniseres skal inneholde følgende:

- a) En beskrivelse av de utførte overvåkingsrutinene.
- b) Konklusjonene som ble trukket fra overvåkingsrutinene.
- c) Der det er relevant, en beskrivelse av systematiske, gjentatte eller andre betydelige svakheter og av de tiltakene som er iverksatt for å avklare eller utbedre disse svakhetene.

54. Enkelte revisjonsfirmaer er del av et nettverk og kan iverksette noen av sine overvåkingsrutiner i hele nettverket for å sikre konsistens. Når revisjonsfirmaer i et nettverk har felles retningslinjer og rutiner for overvåking som samsvarer med denne ISQC-en, og disse revisjonsfirmaene baserer seg på dette overvåkingssystemet, skal revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner kreve at:

- a) Nettverket minst én gang i året kommuniserer det generelle omfanget og resultatene av overvåkingsprosessen til relevante personer i nettverksselskapene; og
- b) Nettverket straks kommuniserer identifiserte mangler i kvalitetskontrollsystemet til relevante personer i det eller de relevante nettverksselskapene, slik at de nødvendige tiltakene kan iverksettes,

for at oppdragsansvarlige revisorer i nettverksselskapene skal kunne stole på resultatene fra overvåkingsprosessen som er implementert i nettverket, med mindre revisjonsfirmaene eller nettverket anbefaler noe annet.

Klager og beskyldninger

55. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at revisjonsfirmaet på en hensiktsmessig måte håndterer:

- a) Klager og beskyldninger om at arbeidet som er utført av revisjonsfirmaet ikke overholder faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav; og
- b) Beskyldninger om manglende overholdelse av revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem.

Som del av denne prosessen skal revisjonsfirmaet opprette klart definerte kanaler der revisjonsfirmaets personale åpent kan fremme eventuelle bekymringer uten å frykte represalier. (Jf. punkt A70)

56. Dersom det under undersøkelsene av klager og beskyldninger identifiseres mangler i utformingen eller gjennomføringen av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll eller at en eller flere personer ikke etterlever revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem, skal revisjonsfirmaet iverksette hensiktsmessige tiltak som beskrevet i punkt 51. (Jf. punkt A71–A72)

Dokumentasjon av kvalitetskontrollsystemet

57. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som krever hensiktsmessig dokumentasjon som skal utgjøre bevis for gjennomføringen av hvert enkelt element i kvalitetskontrollsystemet. (Jf. punkt A73–A75)

58. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner for oppbevaring av dokumentasjon i et tidsrom som er tilstrekkelig til at de som utfører overvåkingsrutiner kan evaluere revisjonsfirmaets etterlevelse av kvalitetskontrollsystemet, eller i et lengre tidsrom dersom dette er påkrevd i lov eller forskrift.

59. Revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer og rutiner som krever dokumentasjon av klager og beskyldninger, og svarene på dem.

Veiledning og utfyllende forklaringer

Anvendelse og etterlevelse av relevante krav

Særlige hensyn knyttet til mindre revisjonsfirmaer (Jf. punkt 14)

- A1. Denne ISQC-en krever ikke etterlevelse av krav som ikke er relevante, for eksempel når revisjonsfirmaet består av en alenepraktiserende revisor uten medarbeidere. Krav i denne ISQC-en, for eksempel krav til retningslinjer og rutiner for utvelgelse av medarbeidere til oppdragsteamet (se punkt 31), for oppgaver og plikter knyttet til gjennomgåelse (se punkt 33) og for årlig kommunikasjon av overvåkingsresultatene til oppdragsansvarlige revisorer i revisjonsfirmaet (se punkt 53), er ikke relevante når revisjonsfirmaet ikke har medarbeidere.

Elementer i et kvalitetskontrollsystem (Jf. punkt 17)

- A2. Generelt sett omfatter kommunikasjon av retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll til revisjonsfirmaets personale en beskrivelse av retningslinjene og rutinene for kvalitetskontroll og målene de er utformet for å nå, og budskapet om at hver enkelt har et personlig ansvar for kvaliteten og forventes å etterleve disse retningslinjene og rutinene. Ved å oppfordre personalet til å kommunisere sine synspunkter eller bekymringer med hensyn til kvalitetskontroll, erkjenner revisjonsfirmaet viktigheten av å få tilbakemeldinger på revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem.

Særlige hensyn knyttet til mindre revisjonsfirmaer

- A3. Dokumentasjon og kommunikasjon av retningslinjer og rutiner for mindre revisjonsfirmaer er ofte mindre formelt og omfattende enn for større revisjonsfirmaer.

Lederansvar for kvalitetssikring i revisjonsfirmaet

Utvikling av en kvalitetsorientert bedriftskultur (Jf. punkt 18)

- A4. Revisjonsfirmaets ledelse og eksemplene den setter har en betydelig innvirkning på bedriftskulturen. Utviklingen av en kvalitetsorientert bedriftskultur avhenger av klare, konsekvente og hyppige handlinger og budskap fra alle nivåer i revisjonsfirmaets ledelse, som understreker revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, og kravet om å:

- a) Utføre arbeid i samsvar med faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav; og
- b) Avgi uttalelser som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.

Slike handlinger og budskap fremmer en kultur som erkjenner og belønner arbeid av høy kvalitet. Disse handlingene og budskapene kan kommuniseres gjennom, men begrenser seg ikke til, opplæringsseminarer, møter, formell og uformell dialog, formuleringer av visjoner, nyhetsbrev eller informasjonsskriv. De kan være innlemmet i revisjonsfirmaets interne dokumentasjons- og opplæringsmateriale og i evalueringsrutiner for partnere og medarbeidere, slik at de underbygger og forsterker revisjonsfirmaets vektlegging av kvalitet og hvordan dette skal oppnås i praksis.

- A5. I forbindelse med arbeidet med å fremme en kvalitetsorientert bedriftskultur er det spesielt viktig at revisjonsfirmaets ledelse erkjenner at revisjonsfirmaets forretningsstrategi er underlagt det

overordnede kravet om å sikre kvalitet i alle oppdrag som revisjonsfirmaet utfører. Utvikling av en slik bedriftskultur omfatter:

- a) Etablering av retningslinjer og rutiner rettet mot evaluering av prestasjoner, godtgjørelser og forfremmelser (herunder incentivordninger) for å tydeliggjøre revisjonsfirmaets overordnede krav til kvalitet;
- b) Tildeling av lederansvar på en slik måte at kommersielle hensyn ikke overstyrer kvaliteten på arbeidet som utføres; og
- c) Avsetting av tilstrekkelige ressurser til utvikling, dokumentasjon og understøttelse av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll.

Tildeling av operasjonelt ansvar for revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem

(Jf. punkt 19)

- A6. Tilstrekkelig og egnet erfaring og evne gjør at den eller de personene som er ansvarlige for revisjonsfirmaets kvalitetskontrollsystem kan identifisere og forstå kvalitetskontrollaspekter og utarbeide hensiktsmessige retningslinjer og rutiner. Nødvendig myndighet gjør at den eller de personene kan gjennomføre disse retningslinjene og rutineene.

Relevante etiske krav

Etterlevelse av relevante etiske krav (Jf. punkt 20)

- A7. IFACs etiske regler fastsetter de grunnleggende prinsippene for yrkesetikk, som omfatter:

- d) Integritet;
- e) Objektivitet;
- f) Faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet;
- g) Konfidensialitet; og
- h) Profesjonell atferd.

- A8. Del B i IFACs etiske regler illustrerer hvordan det begrepsmessige rammeverket skal anvendes i spesifikke situasjoner. Det gir eksempler på forholdsregler som kan være hensiktsmessige for å håndtere trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene, samt eksempler på situasjoner hvor forholdsregler ikke er i stand til å håndtere truslene.

- A9. De grunnleggende prinsippene underbygges særlig av:

- Revisjonsfirmaets ledelse;
- Utdanning og opplæring;
- Overvåking; og
- En prosess for håndtering av manglende etterlevelse.

Definisjon av «revisjonsfirma», «nettverk» og «nettverksselskap» (Jf. punkt 20–25)

- A10. Definisjonen av «revisjonsfirma», «nettverk» og «nettverksselskap» i relevante etiske krav kan avvike fra definisjonene i denne ISQC-en. IFACs etiske regler³ definerer for eksempel «revisjonsfirma» som:

- a) En alenepraktiserende revisor eller en selskapsrettslig sammenslutning av revisorer;

³ IFACs etiske regler.

- b) En enhet som kontrollerer slike parter gjennom eierskap, ledelse eller på andre måter; og
 - c) En enhet som kontrolleres av slike parter gjennom eierskap, ledelse eller på andre måter.
- IFACs etiske regler gir også veiledning i bruk av begrepene «nettverk» og «nettverksselskap».

Ved etterlevelse av kravene i punkt 20–25 gjelder definisjonene som er brukt i de relevante etiske kravene i den grad det er nødvendig å tolke disse etiske kravene.

Skriftlige bekreftelser (Jf. punkt 24)

A11. Skriftlige bekreftelser kan foreligge på papir eller i elektronisk form. Ved å innhente bekreftelser og iverksette egnede tiltak ved informasjon som tyder på manglende etterlevelse, tydeliggjør revisjonsfirmaet viktigheten av uavhengighet og sørger for at det blir kjent blant, og synlig for, personalet.

Fortrolighetstrussel (Jf. punkt 25)

A12. IFACs etiske regler diskuterer fortrolighetstrusselen som kan oppstå når de samme ledende medarbeiderne brukes på et attestasjonsoppdrag over lengre tid, og hvilke forholdsregler som kan være hensiktsmessige for å håndtere slike trusler.

A13. Fastsettelse av hensiktsmessige kriterier for å håndtere fortrolighetstrusler kan omfatte forhold som:

- Oppdragets type, herunder i hvilken grad det omfatter et forhold som er i allmennhetens interesse; og
- Hvor lenge de ledende medarbeiderne har arbeidet på oppdraget.

Eksempler på forholdsregler er utskifting av ledende medarbeidere eller krav om kvalitetskontroll.

A14. IFACs etiske regler erkjenner at fortrolighetstrusselen er særlig relevant i forbindelse med revisjon av regnskaper for børsnoterte enheter. Ved slike revisjoner krever IFACs etiske regler utskifting av oppdragsansvarlig revisor⁴ etter en fastsatt tidsperiode, vanligvis innen syv år, og fastsetter tilhørende standarder og gir veiledning. Nasjonale krav kan inneholde kortere frister for utskifting.

Særlige forhold knyttet til revisjonsvirksomhet som har oppdrag i offentlig sektor

A15. Lov- og forskriftshjemlede bestemmelser kan inneholde forholdsregler for uavhengigheten til revisorer i offentlig sektor. Trusler mot uavhengighet kan imidlertid fortsatt forekomme uavhengig av eventuelle lovfestede foranstaltninger som er utformet for å beskytte den. Ved etablering av retningslinjene og rutinene som kreves i punkt 20–25, bør derfor revisorer i offentlig sektor vurdere mandatet i offentlig sektor og håndtere eventuelle trusler mot uavhengighet ut fra dette.

A16. Børsnoterte enheter som det henvises til i punkt 25 og A14, er ikke vanlig i offentlig sektor. Det kan imidlertid være andre enheter i offentlig sektor som er viktige ut fra sin størrelse, kompleksitet eller allmenne interesse, og som følgelig har et stort omfang av berørte interessegrupper. Det kan derfor være tilfeller der en revisjonsvirksomhet, basert på sine retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, beslutter at en enhet i offentlig sektor er viktig ut fra formålene med utvidede kvalitetskontrollrutiner.

A17. I offentlig sektor kan utnevnelsen av revisoren som fungerer som oppdragsansvarlig revisor og revisjonsmandatets varighet være fastsatt ved lov. Som et resultat av dette er det ikke alltid mulig å etterleve kravene til utskifting av oppdragsansvarlig revisor som gjelder for børsnoterte enheter. For enheter i offentlig sektor som betraktes som vesentlige, som angitt i punkt A16, kan det imidlertid være i allmennhetens interesse at revisjonsvirksomhet som har oppdrag i offentlig sektor etablerer

⁴ IFACs etiske regler, definisjoner.

retningslinjer og rutiner for å fremme samsvar med intensjonen med utskifting av oppdragsansvarlig revisor.

Aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag

Kompetanse, kapabilitet og ressurser (Jf. punkt 26(a))

A18. Vurdering av hvorvidt revisjonsfirmaet har kompetanse, kapabilitet og ressurser til å påta seg et nytt oppdrag hos en ny eller eksisterende klient, innebærer gjennomgåelse av de særskilte kravene til oppdraget og eksisterende revisor- og medarbeiderprofiler på alle relevante nivåer, og omfatter hvorvidt:

- Revisjonsfirmaets personale har kunnskap om relevante bransjer eller saksforhold;
- Revisjonsfirmaets personale har erfaring med relevante regulatoriske eller rapporteringsmessige krav, eller evnen til å tilegne seg nødvendige ferdigheter og kunnskap på en effektiv måte;
- Revisjonsfirmaet har tilstrekkelig personale med nødvendig kompetanse og kapabilitet;
- Ekspert er tilgjengelige ved behov;
- Personer som oppfyller kriteriene og er kvalifiserte til å utføre kvalitetskontroll, er tilgjengelige, der det er relevant; og
- Revisjonsfirmaet er i stand til å fullføre oppdraget innenfor rapporteringsfristen.

Klientens integritet (Jf. punkt 26(c))

A19. Når det gjelder en klients integritet, vurderes blant annet følgende forhold:

- Identiteten og det forretningsmessige omdømmet til klientens hovedeiere, øverste ledelse og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Hvilken type virksomhet klienten driver, herunder forretningsområder.
- Informasjon om hvilken holdning klientens hovedeiere, øverste ledelse og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll har til forhold som aggressiv fortolkning av regnskapsstandarder og det interne kontrollmiljøet.
- Hvorvidt klienten er overdrevent opptatt av å holde revisjonsfirmaets honorar så lavt som mulig.
- Indikasjoner på en utilbørlig begrensning av arbeidets omfang.
- Indikasjoner på at klienten kan være involvert i hvitvasking av penger eller andre straffbare handlinger.
- Årsakene til at revisjonsfirmaet ble valgt, og til at det tidligere revisjonsfirmaet ikke ble gjenvalgt.
- Identiteten og det forretningsmessige omdømmet til nærstående parter.

Omfanget av kunnskap som et revisjonsfirma har om en klients integritet vil vanligvis øke jo lengre et klientforhold varer.

A20. Kilder til informasjon som revisjonsfirmaet innhenter om slike forhold, kan blant annet være:

- Kommunikasjon med eksisterende eller tidligere leverandører av profesjonelle regnskaps- og revisjonstjenester til klienten i samsvar med relevante etiske regler, og samtaler med andre tredjeparter.
- Forespørsler rettet til personale i andre revisjonsfirmaer eller tredjeparter, for eksempel banker, juridiske rådgivere og tilsvarende aktører i den aktuelle bransjen.
- Bakgrunnssøk i relevante databaser.

Fortsettelse av klientforhold (Jf. punkt 27(a))

A21. En beslutning om hvorvidt man skal fortsette et klientforhold, omfatter en vurdering av betydelige forhold som har oppstått i løpet av nåværende eller tidligere oppdrag, og deres innvirkning på fortsettelsen av klientforholdet. En klient kan for eksempel ha besluttet å utvide sin virksomhet til et forretningsområde hvor revisjonsfirmaet ikke har den nødvendige ekspertisen.

Fratreden (Jf. punkt 28)

A22. Retningslinjer og rutiner for fratredelse fra et oppdrag eller både oppdraget og klientforholdet omhandler blant annet følgende forhold:

- Diskusjon med riktig ledelsesnivå hos klienten og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om hvilke tiltak revisjonsfirmaet finner det hensiktsmessig å iverksette ut fra de relevante faktaene og omstendighetene.
- Dersom revisjonsfirmaet finner det hensiktsmessig å trekke seg, diskusjon om fratredelsen fra oppdraget eller både oppdraget og klientforholdet, og årsakene til fratredelsen, med riktig ledelsesnivå hos klienten og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Vurdering av hvorvidt det foreligger faglige, lovmessige eller regulatoriske krav som forplikter revisjonsfirmaet til å fortsette, eller til å rapportere fratredelsen fra oppdraget eller både oppdraget og klientforholdet, sammen med årsakene til fratredelsen, til tilsynsmyndigheter.
- Dokumentasjon av vesentlige forhold, konsultasjoner, konklusjoner og grunnlaget for konklusjonene.

Særlige forhold knyttet til revisjonsvirksomhet som har oppdrag i offentlig sektor

(Jf. punkt 26–28)

A23. I offentlig sektor kan revisorer bli utnevnt i henhold til lovfestede prosedyrer. Følgelig er enkelte av kravene og vurderingene knyttet til aksept og fortsettelse av klientforhold og særskilte oppdrag, som beskrevet i punkt 26–28 og A18–A22, ikke nødvendigvis relevante. Etablering av retningslinjer og rutiner som beskrevet, kan imidlertid gi nyttig informasjon til revisorer i offentlig sektor ved gjennomføring av risikovurderinger og rapporteringsplikter.

Menneskelige ressurser (Jf. punkt 29)

A24. Personalspørsmål som er relevante for revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner knyttet til menneskelige ressurser omfatter blant annet:

- Rekruttering
- Evaluering av prestasjoner
- Kapabilitet, herunder tid til å utføre tildelt arbeid
- Kompetanse
- Karriereutvikling
- Forfremmelse
- Godtgjørelse
- Beregning av personalbehov

Effektive rekrutteringsprosesser og -rutiner hjelper revisjonsfirmaet med å velge ut personer med integritet som har mulighet til å utvikle den kompetansen og kapabiliteten som er nødvendige for å utføre revisjonsfirmaets arbeid, og som har de egenskapene som trengs for å utføre arbeidet på en kompetent måte.

A25. Kompetanse kan 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 oppdragsteamet
- Opplæring i uavhengighetsspørsmål for personale som er underlagt krav til uavhengighet

A26. Opprettholdelsen av personalets kompetanse avhenger i betydelig grad av et hensiktsmessig nivå av kontinuerlig faglig utvikling, slik at personalet opprettholder sin kunnskap og sin kapabilitet. Effektive retningslinjer og rutiner vektlegger behovet for kontinuerlig opplæring på alle medarbeidernivåer i revisjonsfirmaet og tilbyr nødvendige opplæringsressurser og hjelp for at personalet skal kunne utvikle og opprettholde den nødvendige kompetansen og kapabiliteten.

A27. Revisjonsfirmaet kan bruke en ekstern person med egnede kvalifikasjoner, for eksempel når interne faglige ressurser og opplæringsressurser ikke er tilgjengelige.

A28. Rutiner for evaluering av prestasjoner, godtgjørelse og forfremmelse gir behørig anerkjennelse og belønning for utvikling og opprettholdelse av kompetanse og forpliktelse til å etterleve etiske prinsipper. Tiltak et revisjonsfirma kan iverksette for å utvikle og opprettholde kompetanse og forpliktelse til å etterleve etiske prinsipper omfatter:

- Gjøre personalet kjent med revisjonsfirmaets forventninger med hensyn til prestasjoner og etiske prinsipper;
- Gi personalet en evaluering av, og råd om, prestasjoner, fremgang og karriereutvikling; og
- Hjelp personalet med å forstå at forfremmelse til stillinger med større ansvar blant annet avhenger av kvaliteten på prestasjonene og etterlevelsen av etiske prinsipper, og at manglende etterlevelse av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner kan føre til disiplinærtiltak.

Særlige forhold knyttet til mindre revisjonsfirmaer

A29. Revisjonsfirmaets størrelse og omstendigheter vil påvirke utformingen av revisjonsfirmaets prosess for evaluering av prestasjoner. Særlig mindre revisjonsfirmaer vil ofte anvende mindre formelle metoder for evaluering av personalets prestasjoner.

Sammensetning av oppdragsteam

Oppdragsansvarlige revisorer (Jf. punkt 30)

A30. Retningslinjer og rutiner kan omfatte 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.

Oppdragsteam (Jf. punkt 31)

A31. Revisjonsfirmaets sammensetning av oppdragsteam og beslutningen om hvilket oppfølgingsnivå som er nødvendig, innebærer blant annet en vurdering av oppdragsteamets:

- Forståelse av og praktiske erfaring med oppdrag av lignende art og kompleksitet gjennom hensiktsmessig opplæring og deltakelse;
- Forståelse av faglige standarder og lovmessige og regulatoriske krav;
- Tekniske kunnskap og ekspertise, herunder kunnskap om relevant informasjonsteknologi;
- Kunnskap om relevante bransjer som klienten opererer i;
- Evne til å bruke profesjonelt skjønn; og
- Forståelse av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll.

Gjennomføring av oppdrag

Konsistent kvalitet på gjennomføringen av oppdraget (Jf. punkt 32(a))

A32. Gjennom sine retningslinjer og rutiner søker revisjonsfirmaet å sikre konsistent 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, kan omfatte:

- Hvordan oppdragsteam informeres om oppdraget for å få en forståelse av målene for arbeidet de skal utføre.
- Prosesser for etterlevelse av gjeldende standarder for oppdrag.
- Prosesser for oppfølging av oppdraget og opplæring og rettledning av medarbeidere.
- Metoder for gjennomgåelse av det utførte arbeidet, de vesentlige skjønsmessige vurderingene som er foretatt, og typen uttalelse som skal avgis.
- Egnede dokumentasjon av det utførte arbeidet samt tidspunktet for og omfanget av gjennomgåelsen.
- Prosesser for å sikre at alle retningslinjer og rutiner er oppdatert.

A33. Tilstrekkelig teamarbeid og opplæring bidrar til at mindre erfarne medlemmer av oppdragsteamet tydelig forstår målene for det tildelte arbeidet.

Oppfølging (Jf. punkt 32(b))

A34. Oppfølging av oppdrag omfatter følgende:

- Følge oppdragets fremdrift;
- Vurdere kompetansen og kapabiliteten til de enkelte medlemmene av oppdragsteamet, herunder om de har tilstrekkelig tid til å utføre arbeidet, om de forstår instruksene og om arbeidet utføres i samsvar med den planlagte fremgangsmåten for oppdraget.
- Håndtere vesentlige forhold som oppstår under oppdraget, vurdere betydningen av dem og tilpasse den planlagte fremgangsmåten; og
- Identifisere forhold som krever konsultasjon eller vurdering av mer erfarne medlemmer av oppdragsteamet under oppdraget.

Gjennomgåelse (Jf. punkt 32(c))

A35. En gjennomgåelse består i å vurdere hvorvidt:

- arbeidet er utført i samsvar med faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav;
- vesentlige forhold er tatt opp til ytterligere vurdering;
- det er gjennomført nødvendige konsultasjoner, og de resulterende konklusjonene er dokumentert og implementert;
- det er nødvendig å endre typen, tidspunktet og omfanget av arbeidet som utføres;
- arbeidet som er utført underbygger konklusjonene som er trukket og er tilstrekkelig dokumentert;
- bevisene som er innhentet er tilstrekkelig og hensiktsmessig til å underbygge uttalelsen; og
- målene for de utførte handlingene er nådd.

Konsultasjon (Jf. punkt 34)

A36. Konsultasjon omfatter diskusjon på et egnet faglig nivå med personer i eller utenfor revisjonsfirmaet som har spesialkompetanse.

- A37. Ved konsultasjon anvendes egnede kunnskapsressurser så vel som den samlede erfaringen og faglige ekspertisen i revisjonsfirmaet. Konsultasjon bidrar til å fremme kvalitet og forbedrer anvendelsen av profesjonelt skjønn. Hensiktsmessig anerkjennelse av konsultasjon i revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner bidrar til å fremme en bedriftskultur der konsultasjon anses som en styrke og oppfordrer personalet til å konsultere ved vanskelige eller omstridte spørsmål.
- A38. Effektiv konsultasjon om vesentlige faglige, etiske og andre forhold i revisjonsfirmaet eller, der det er relevant, utenfor revisjonsfirmaet kan oppnås når de som konsulteres:
- gis alle relevante fakta som vil gjøre dem i stand til å gi informerte råd; og
 - har egnet kunnskap, ansiennitet og erfaring,
- og når konklusjoner som følger av konsultasjoner er hensiktsmessig dokumentert og implementert.
- A39. Tilstrekkelig komplett og detaljert dokumentasjon av konsultasjoner med andre fagpersoner om vanskelige eller omstridte spørsmål bidrar til å gi en forståelse av:
- spørsmålet det ble konsultert om; og
 - resultatene av konsultasjonen, herunder eventuelle beslutninger som ble tatt, bakgrunnen for disse beslutningene og hvordan de ble implementert.

Særlige forhold knyttet til mindre revisjonsfirmaer

- A40. Et revisjonsfirma som har behov for ekstern konsultasjon, for eksempel et revisjonsfirma uten egnede interne ressurser, kan benytte seg av rådgivende tjenester som tilbys av:
- andre revisjonsfirmaer;
 - faglige organer eller tilsynsmyndigheter; eller
 - kommersielle organisasjoner som tilbyr relevante kvalitetskontrolltjenester.

Før avtale om slike tjenester inngås, vurderer revisjonsfirmaet kompetansen og kapabiliteten til den eksterne tilbyderen for å fastsette hvorvidt den eksterne tilbyderen er tilstrekkelig kvalifisert for formålet.

Oppdragskontroll

Kriterier for oppdragskontroll (Jf. punkt 35(b))

- A41. Kriterier som vurderes for å fastsette hvilke andre oppdrag enn revisjon av regnskaper for børsnoterte enheter som skal underlegges en oppdragskontroll, omfatter blant annet:
- 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 oppdragskontroll.

Type, omfang og tidspunkt for oppdragskontroll (Jf. punkt 36–37)

- A42. Uttalelsen dateres ikke før oppdragskontrollen er fullført. Dokumentasjon av oppdragskontrollen kan imidlertid fullføres etter datoen for uttalelsen.
- A43. Gjennomføring av oppdragskontrollen i rett tid på egnede stadier i oppdraget gjør at vesentlige forhold straks kan avklares til kontrollørens tilfredshet på eller før datoen for uttalelsen.
- A44. Omfanget av oppdragskontrollen kan variere blant annet som følge av oppdragets kompleksitet, hvorvidt enheten er en børsnotert enhet, og risikoen for at uttalelsen ikke er hensiktsmessig ut fra

omstendighetene. Gjennomføringen av en oppdragskontroll reduserer ikke oppdragsansvarlig revisors oppgaver og plikter.

Oppdragskontroll av en børsnotert enhet (Jf. punkt 38)

A45. Andre forhold knyttet til evalueringen av vesentlige skjønnsmessige vurderinger foretatt av oppdragsteamet som kan vurderes ved oppdragskontroll av revisjon av regnskapet for en børsnotert enhet, omfatter:

- Særskilte risikoer identifisert under oppdraget og håndteringen av disse risikoene.
- Skjønnsmessige vurderinger som er foretatt, særlig med hensyn til vesentlighet og særskilte risikoer.
- Betydningen og håndteringen av korrigert og ikke-korrigert feilinformasjon som er identifisert under oppdraget.
- Forholdene som skal kommuniseres til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og, der det er relevant, andre parter som for eksempel tilsynsmyndigheter.

Disse andre forholdene kan, avhengig av omstendighetene, også gjelde for oppdragskontroll av revisjon av regnskaper for andre enheter så vel som for forenklet revisorkontroll av regnskaper og andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester.

Særlige forhold knyttet til revisjonsvirksomhet som har oppdrag i offentlig sektor

A46. Selv om de ikke går under betegnelsen børsnoterte enheter, som beskrevet i punkt A16, kan visse enheter i offentlig sektor være av en slik betydning at de krever gjennomføring av en oppdragskontroll.

Kriterier for å være kvalifisert som oppdragskontrollører

Tilstrekkelig og hensiktsmessig faglig ekspertise, erfaring og myndighet (Jf. punkt 39(a))

A47. Hva som utgjør tilstrekkelig og hensiktsmessig faglig ekspertise, erfaring og myndighet avhenger av omstendighetene rundt oppdraget. Oppdragskontrolløren ved revisjon av regnskapet for en børsnotert enhet vil for eksempel sannsynligvis være en person med tilstrekkelig og hensiktsmessig erfaring og myndighet til å kunne opptre som oppdragsansvarlig revisor ved revisjon av regnskaper for børsnoterte enheter.

Konsultasjon med oppdragskontrolløren (Jf. punkt 39(b))

A48. Oppdragsansvarlig revisor kan konsultere oppdragskontrolløren under utførelsen av oppdraget, for eksempel for å fastsette om en skjønnsmessig vurdering foretatt av oppdragsansvarlig revisor kan aksepteres av oppdragskontrolløren. Slik konsultasjon unngår identifisering av uenigheter på et sent stadium i oppdraget og svekker ikke nødvendigvis oppdragskontrollørens egnethet til å utføre oppgaven. Når typen og omfanget av konsultasjonene blir vesentlig, kan kontrollørens objektivitet svekkes, med mindre både oppdragsteamet og kontrolløren tar forholdsregler for å bevare kontrollørens objektivitet. Når dette ikke er mulig, kan en annen person i revisjonsfirmaet eller en ekstern person med egnede kvalifikasjoner bli utpekt til enten å utføre oppdragskontrollen eller til å bli konsultert under gjennomføringen av oppdraget.

Oppdragskontrollørens objektivitet (Jf. punkt 40)

A49. Revisjonsfirmaet er pålagt å etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å bevare oppdragskontrollørens objektivitet. Slike retningslinjer og rutiner sikrer følgelig at oppdragskontrolløren:

- Der det lar seg gjøre, ikke velges av oppdragsansvarlig revisor;

- Ikke på annet vis er involvert i oppdraget i tidsrommet for kontrollen;
- Ikke tar beslutninger for oppdragsteamet; og
- Ikke deltar i andre vurderinger som kan true kontrollørens objektivitet.

Særlige forhold knyttet til mindre revisjonsfirmaer

A50. I revisjonsfirmaer med få partnere er det ikke alltid praktisk mulig at oppdragsansvarlig revisor ikke er involvert i utvelgelsen av oppdragskontrolløren. Eksterne personer med egnede kvalifikasjoner kan engasjeres når alenepraktiserende revisorer eller små revisjonsfirmaer identifiserer oppdrag som krever oppdragskontroll. Alternativt kan enkelte alenepraktiserende revisorer eller små revisjonsfirmaer i stedet ønske å bruke andre revisjonsfirmaer for å få hjelp til å gjennomføre oppdragskontroller. Når revisjonsfirmaet engasjerer eksterne personer med egnede kvalifikasjoner, følger revisjonsfirmaet kravene i punkt 39–41 og veiledningen i punkt A47–A48.

Særlige forhold knyttet til revisjonsvirksomhet som har oppdrag i offentlig sektor

A51. I offentlig sektor kan en lovfestet oppnevnt revisor (for eksempel en riksrevisor eller annen person med egnede kvalifikasjoner oppnevnt på vegne av riksrevisor) fungere som oppdragsansvarlig revisor med totalansvar for revisjoner i offentlig sektor. I slike tilfeller vil valget av oppdragskontrolløren, der det er relevant, omfatte vurderingen av behovet for uavhengighet av den reviderte enheten og oppdragskontrollørens evne til å foreta en objektiv evaluering.

Uenighet (Jf. punkt 43)

A52. Effektive rutiner fremmer identifisering av uenigheter på et tidlig stadium, gir tydelige retningslinjer for de trinnvise tiltakene som skal iverksettes og krever dokumentasjon av avklaringen av uenighetene og implementeringen av konklusjonene som trekkes.

A53. Rutiner for å avklare slike uenigheter kan omfatte konsultasjon med en annen praktiserende revisor, et revisjonsfirma, et faglig organ eller en tilsynsmyndighet.

Oppdragsdokumentasjon

Fullføring av sammenstillingen av endelig oppdragsarkiv (Jf. punkt 45)

A54. Lov eller forskrift kan fastsette tidsfrister for når sammenstillingen av endelig oppdragsarkiv for bestemte typer oppdrag skal være fullført. Når det ikke er fastsatt noen tidsfrist i lov eller forskrift, krever punkt 45 at revisjonsfirmaet fastsetter tidsfrister som gjenspeiler behovet for å fullføre sammenstillingen av endelig oppdragsarkiv i rett tid. Ved revisjon er en slik tidsfrist vanligvis ikke mer enn 60 dager etter datoen for revisjonsberetningen.

A55. Når to eller flere forskjellige uttalelser som avgis omhandler den samme informasjonen om en enhets saksforhold, skal revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner knyttet til tidsfrister for sammenstilling av endelig oppdragsarkiv behandle hver uttalelse som et enkeltstående oppdrag. Dette kan for eksempel være tilfellet når revisjonsfirmaet avgir en uttalelse om en enkeltstående enhets finansielle informasjon for konsolideringsformål, og en revisjonsberetning om den samme finansielle informasjonen på en senere dato i forbindelse med lovpålagt revisjon.

Konfidensialitet, trygg oppbevaring, integritet, tilgjengelighet og gjenfinnbarhet av oppdragsdokumentasjon (Jf. punkt 46)

A56. Relevante etiske krav pålegger at revisjonsfirmaets personale til enhver tid behandler all 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 å gjøre det. Særskilte lover eller forskrifter kan pålegge revisjonsfirmaets personale ytterligere

forpliktelser for å sikre klientkonfidensialitet, særlig når det gjelder informasjon av personlig karakter.

A57. 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 revisjonsfirmaets viten, eller dersom den kan bli borte eller varig skadet. For å unngå uautorisert endring eller tap av oppdragsdokumentasjon utformer og iverksetter revisjonsfirmaet kontroller som blant annet:

- Gjør det mulig å finne ut når og hvem som opprettet, endret eller gjennomgikk oppdragsdokumentasjonen;
- Beskytter informasjonens integritet i alle faser av oppdraget, særlig når informasjonen deles innenfor oppdragsteamet eller overføres til andre parter via Internett;
- Hindrer uautoriserte endringer av oppdragsdokumentasjonen; og
- Gir oppdragsteamet og andre autoriserte parter tilgang til oppdragsdokumentasjonen ved behov, for at de skal kunne oppfylle sine oppgaver og plikter.

A58. Kontroller som revisjonsfirmaet utformer og iverksetter for å sikre konfidensialitet, trygg oppbevaring, integritet, tilgjengelighet og gjenfinnbarhet av oppdragsdokumentasjonen, omfatter blant annet:

- Tildeling av passord til oppdragsteamets medlemmer for å begrense tilgangen til elektronisk dokumentasjon til autoriserte brukere.
- Hensiktsmessige rutiner for sikkerhetskopiering av elektronisk oppdragsdokumentasjon på egnede stadier i oppdraget.
- Rutiner for riktig distribusjon av oppdragsdokumentasjon til teammedlemmer ved oppdragets begynnelse, bearbeidelse i løpet av oppdraget, samt arkivering ved oppdragets slutt.
- Rutiner for begrenset tilgang til og korrekt distribusjon og konfidensiell oppbevaring av papirkopier av oppdragsdokumentasjon.

A59. Av praktiske årsaker kan original papirdokumentasjon skannes elektronisk og legges i oppdragsarkivet. I så fall kan revisjonsfirmaets retningslinjer utformet for å sikre integritet, tilgjengelighet og gjenfinnbarhet av dokumentasjonen omfatte krav om at oppdragsteamene:

- Genererer skannede kopier som gjenspeiler hele innholdet i den originale papirdokumentasjonen, herunder håndskrevne signaturer, kryssreferanser og merknader;
- Integrerer de skannede kopiene i oppdragsarkivet, herunder indeksering og signering av de skannede kopiene om nødvendig; og
- Gjør det mulig å gjenfinne og skrive ut de skannede kopiene ved behov.

Det kan foreligge juridiske, regulatoriske eller andre grunner til at et revisjonsfirma oppbevarer original papirdokumentasjon som er blitt skannet.

Oppbevaring av oppdragsdokumentasjon (Jf. punkt 47)

A60. Revisjonsfirmaets behov for å oppbevare oppdragsdokumentasjon, og hvor lenge den skal oppbevares, vil variere etter oppdragets type og revisjonsfirmaets omstendigheter, for eksempel om oppdragsdokumentasjonen er nødvendig som dokumentasjon av forhold som er av vedvarende betydning for fremtidige oppdrag. Oppbevaringsperioden kan også avhenge av andre faktorer, for eksempel hvorvidt lokal lov eller forskrift foreskriver spesifikke oppbevaringsperioder for visse typer oppdrag, eller hvorvidt det finnes allment aksepterte oppbevaringsperioder i jurisdiksjonen i fravær av spesifikke juridiske eller regulatoriske krav.

A61. I forbindelse med revisjonsoppdrag er oppbevaringsperioden vanligvis minimum fem år fra datoen for revisjonsberetningen eller datoen for revisjonsberetningen for konsernet, dersom denne kommer senere.

A62. Rutiner som revisjonsfirmaet innfører for oppbevaring av oppdragsdokumentasjon omfatter rutiner som sørger for at kravene i punkt 47 oppfylles under oppbevaringsperioden, for eksempel de som:

- Gjør det mulig å gjenfinne og få tilgang til oppdragsdokumentasjon i løpet av oppbevaringsperioden, særlig for elektronisk dokumentasjon, siden underliggende teknologi kan oppgraderes og endres over tid;
- Der det er nødvendig, gir en oversikt over endringer som er foretatt i oppdragsdokumentasjonen etter at oppdragsarkivet ble fullført.
- Gjør det mulig for autoriserte eksterne parter å få tilgang til og kontrollere oppdragsdokumentasjon for kvalitetskontroll eller andre formål.

Eierskap til oppdragsdokumentasjon

A63. Med mindre noe annet er angitt i lov eller forskrift, er oppdragsdokumentasjon revisjonsfirmaets eiendom. Revisjonsfirmaet kan etter eget skjønn gjøre deler av, eller utdrag fra, oppdragsdokumentasjonen tilgjengelig for klienter, forutsatt at slik utlevering ikke undergraver arbeidets gyldighet eller, i forbindelse med attestasjonsoppdrag, revisjonsfirmaets eller personalets uavhengighet.

Overvåking

Overvåking av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll

(Jf. punkt 48)

A64. Formålet med overvåking av etterlevelsen av retningslinjene og rutinene for kvalitetskontroll er å sørge for en evaluering av:

- Etterlevelsen av faglige standarder og lovmessige og regulatoriske krav;
- Hvorvidt kvalitetskontrollsystemet er hensiktsmessig utformet og fungerer effektivt; og
- Hvorvidt revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll anvendes på en hensiktsmessig måte, slik at uttalelser som avgis av revisjonsfirmaet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.

A65. Løpende vurdering og evaluering av kvalitetskontrollsystemet omfatter blant annet følgende forhold:

- Analyse av:
 - Endringer i faglige standarder og lovmessige og regulatoriske krav, og hvordan de gjenspeiles i revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner der det er relevant;
 - Skriftlige bekreftelser på etterlevelse av retningslinjer og rutiner for uavhengighet;
 - Løpende faglig utvikling, herunder opplæring; og
 - Beslutninger knyttet til aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag.
- Fastsettelse av utbedrende tiltak som skal iverksettes og forbedringer som skal gjennomføres i systemet, herunder tilbakemeldinger på revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for utdanning og opplæring.
- Kommunikasjon til relevant personale i revisjonsfirmaet om svakheter som er identifisert i systemet, i graden av forståelse av systemet eller etterlevelsen av det.
- Oppfølging utført av relevant personale i revisjonsfirmaet, slik at nødvendige endringer i retningslinjene og rutinene for kvalitetskontroll kan utføres straks.

A66. Retningslinjer og rutiner for periodisk inspeksjon kan for eksempel angi en syklus som går over tre år. Hvordan inspeksjonssyklusen organiseres, herunder tidspunktet for utvelgelse av enkeltoppdrag, avhenger av mange faktorer, blant annet følgende:

- Revisjonsfirmaets størrelse.
- Antall kontorer og geografisk beliggenhet.
- Resultatene fra tidligere overvåkingshandlinger.
- Hvilken grad av myndighet 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 revisjonsfirmaets virksomhet og organisasjon.
- Risikoene forbundet med revisjonsfirmaets klienter og spesifikke oppdrag.

A67. Inspeksjonsprosessen innbefatter utvelgelse av enkeltoppdrag, hvorav noen kan bli valgt ut uten forutgående varsel til oppdragsteamet. Ved fastsettelse av inspeksjonenes omfang, kan revisjonsfirmaet ta hensyn til omfanget av eller konklusjonene fra et uavhengig eksternt inspeksjonsprogram. Et uavhengig eksternt inspeksjonsprogram kan imidlertid ikke erstatte revisjonsfirmaets eget interne overvåkingsprogram.

Særlige forhold knyttet til mindre revisjonsfirmaer

A68. Mindre revisjonsfirmaer kan ha behov for at overvåkingsrutiner utføres av personer som er ansvarlige for utformingen og iverksettelsen av revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll, eller som er involvert i gjennomføringen av oppdragskontrollen. Et revisjonsfirma med et begrenset antall personer kan velge å bruke en ekstern person med egnede kvalifikasjoner eller et annet revisjonsfirma for å utføre inspeksjoner av oppdrag og andre overvåkingsrutiner. Alternativt kan revisjonsfirmaet etablere ordninger som tar sikte på å dele ressurser med andre egnede organisasjoner for å lette gjennomføringen av overvåkingsaktiviteter.

Kommunikasjon av svakheter (Jf. punkt 50)

A69. Rapportering av identifiserte svakheter til andre personer enn de berørte oppdragsansvarlige revisorene omfatter vanligvis ikke en identifisering av det aktuelle oppdraget, med mindre slik identifisering kan være nødvendig for at andre personer enn de oppdragsansvarlige revisorene på tilbørlig måte skal kunne utføre sine oppgaver.

Klager og beskyldninger

Kilde til klager og beskyldninger (Jf. punkt 55)

A70. Klager og beskyldninger (unntatt de som er åpenbart ubegrunnede) kan være interne eller komme fra noen utenfor revisjonsfirmaet. De kan fremsettes av revisjonsfirmaets personale, klienter eller andre tredjeparter. De kan mottas av medlemmer av oppdragsteam eller annet personale i revisjonsfirmaet.

Retningslinjer og rutiner for undersøkelser (Jf. punkt 56)

A71. Retningslinjer og rutiner for undersøkelse av klager og beskyldninger kan for eksempel omfatte at partneren som leder undersøkelsen:

- Har tilstrekkelig og hensiktsmessig erfaring;
- Har myndighet i revisjonsfirmaet; og
- Ikke er involvert i oppdraget på annen måte.

Partneren som leder undersøkelsen, kan søke juridisk bistand der det er nødvendig.

Særlige forhold knyttet til mindre revisjonsfirmaer

A72. I revisjonsfirmaer med få partnere lar det seg ikke alltid gjøre at revisoren som følger opp undersøkelsen ikke er involvert i oppdraget. Slike små revisjonsfirmaer og alenepraktiserende revisorer kan benytte seg av tjenestene til en ekstern person med egnede kvalifikasjoner eller et annet revisjonsfirma for å gjennomføre undersøkelsen av klager og beskyldninger.

Dokumentasjon av kvalitetskontrollsystemet (Jf. punkt 57)

A73. Formen på og innholdet i dokumentasjon som gir bevis for gjennomføringen av hvert element i kvalitetskontrollsystemet, er gjenstand for skjønn og avhenger av en rekke faktorer som blant annet:

- Størrelsen på revisjonsfirmaet og antall kontorer.
- Typen og kompleksiteten av revisjonsfirmaets virksomhet og organisasjon.

Store revisjonsfirmaer kan for eksempel bruke elektroniske databaser for å dokumentere forhold som bekreftelser på uavhengighet, evaluering av prestasjoner og resultatene av overvåkingsinspeksjoner.

A74. Hensiktsmessig dokumentasjon knyttet til overvåking omfatter blant annet:

- Overvåkingshandlinger, herunder fremgangsmåten for utvelgelse av fullførte oppdrag som skal inspiseres.
- En oversikt over evalueringen av:
 - Etterlevelsen av faglige standarder relevante lovmessige og regulatoriske krav;
 - Hvorvidt kvalitetskontrollsystemet er hensiktsmessig utformet og fungerer effektivt; og
 - Hvorvidt revisjonsfirmaets retningslinjer og rutiner for kvalitetskontroll anvendes på en hensiktsmessig måte, slik at uttalelser som avgis av revisjonsfirmaet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.
- Identifisering av de observerte manglene, en evaluering av deres innvirkning, og grunnlaget for å beslutte hvorvidt og hvilke ytterligere tiltak som er nødvendige.

Særlige forhold knyttet til mindre revisjonsfirmaer

A75. Mindre revisjonsfirmaer kan bruke mindre formelle metoder for å dokumentere sine kvalitetskontrollsystemer, for eksempel manuelle notater, sjekklister og skjemaer.