

Endelig versjon
November 2014

Internasjonalt rammeverk for
attestasjonsoppdrag

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board™



**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

Dette dokumentet er utarbeidet og godkjent av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

IAASB utarbeider standarder for revisjonsoppdrag og andre attestasjonsoppdrag, og veiledninger for alle profesjonelle revisorer gjennom et samarbeid for standardsetting som omfatter Public Interest Oversight Board, som fører tilsyn med virksomheten til IAASB, og IAASB Consultative Advisory Group, som sørger for at det tas hensyn til allmennhetens interesser i utarbeidelsen av standardene og veiledningene.

IAASBs mål er å ivareta allmennhetens interesser ved å sette standarder av høy kvalitet for revisjon, attestasjonsoppdrag og andre beslektede tjenester, og ved å fremme harmonisering av internasjonale og nasjonale revisjonsstandarder og standarder for attestasjonsoppdrag for derigjennom å høyne kvaliteten og ensartetheten av praksis over hele verden, og styrke allmennhetens tillit til profesjonen som leverer revisjonstjenester og attestasjonsoppdrag globalt.

Strukturene og prosessene som støtter virksomheten til IAASB, er tilrettelagt av International Federation of Accountants (IFAC).

Copyright © desember 2013 International Federation of Accountants (IFAC). Se siste side for informasjon om opphavsrett, varemerker og tillatelser.

INTERNASJONALT RAMMEVERK FOR ATTESTASJONSOPPDRA

Denne justerte utgaven av *Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag* vil erstatte inneværende utgave av *Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag* fra det tidspunkt ISAE 3000 (revidert) *Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon* trer i kraft.

INNHold

Punkt

Innledning.....	1–4
Etiske prinsipper og standarder for kvalitetskontroll	5–9
Beskrivelse av attestasjonsoppdrag	10–11
Påstandsbaserte og direkte attestasjonsoppdrag	12–13
Attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet	14–16
Rammeverkets virkeområde	17–19
Uttalelser om oppdrag som ikke er attestasjonsoppdrag	20–21
Forhåndsbedingungen for et attestasjonsoppdrag.....	22–25
Elementer i et attestasjonsoppdrag.....	26
Trepartsforhold	27–38
Underliggende saksforhold.....	39–41
Kriterier	42–49
Bevis	50–82
Attestasjonsuttalelse.....	83–92
Andre forhold	93–95
Utlørlig bruk av den praktiserende revisorens navn	96
Vedlegg 1: Uttalelser utgitt av IAASB, og deres forhold til hverandre og til IESBAs etikkregler	
Vedlegg 2: Påstandsbaserte og direkte attestasjonsoppdrag	
Vedlegg 3: Partene i et attestasjonsoppdrag	
Vedlegg 4: Kategorisering av underliggende saksforhold	

Innledning

1. Dette rammeverket er utgitt utelukkende for å gjøre det enklere å forstå elementene i og målene med et attestasjonsoppdrag og de oppdragene som utføres innenfor rammen av internasjonale revisjonsstandarder (ISA-er), internasjonale standarder for forenklet revisorkontroll (ISRE-er) og internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag (ISAE-er) (heretter kalt attestasjonsstandarder).
2. Dette rammeverket er ikke en standard og fastsetter følgelig ingen krav (eller grunnleggende prinsipper eller nødvendige handlinger) for gjennomføringen av revisjonsoppdrag, forenklet revisorkontroll eller andre attestasjonsoppdrag.¹ En attestasjonsuttalelse kan derfor ikke henwise til at et oppdrag er blitt gjennomført i samsvar med dette rammeverket, men skal i stedet henwise til relevante attestasjonsstandarder. Attestasjonsstandarder inneholder mål, krav, veiledning og utfyllende forklaringer, innledende forklaringer og definisjoner som er i overensstemmelse med dette rammeverket, og som skal anvendes ved revisjon, forenklet revisorkontroll og andre attestasjonsoppdrag. Vedlegg 1 illustrerer virkeområdet til uttalelser utgitt av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), og deres forhold til hverandre og til *Code of Ethics for Professional Accountants* utgitt av International Ethics Standards Board for Accountants (IESBAs etikkregler).
3. Dette rammeverket utgjør en referanseramme for:
 - (a) Praktiserende revisorer som utfører attestasjonsoppdrag;
 - (b) Andre som er involvert i attestasjonsoppdrag, herunder de tiltenkte brukerne av en attestasjonsuttalelse og de som engasjerer en praktiserende revisor (den «engasjerende parten»); og
 - (c) IAASB ved utarbeidelse av attestasjonsstandarder, praksisnotater og andre utgivelser.
4. Rammeverket er inndelt som følger:
 - *Innledning*: Dette rammeverket omhandler attestasjonsoppdrag som gjennomføres av praktiserende revisorer.
 - *Beskrivelse av attestasjonsoppdrag*: Denne delen beskriver attestasjonsoppdrag, og skiller direkte attestasjonsoppdrag fra påstandsbaserte attestasjonsoppdrag og oppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, fra oppdrag som skal gi moderat sikkerhet.
 - *Rammeverkets virkeområde*: Denne delen skiller attestasjonsoppdrag fra andre oppdrag, for eksempel rådgivningsoppdrag.
 - *Forhåndsbetingelser for et attestasjonsoppdrag*: Denne delen fastsetter hvilke forhåndsbetingelser som må være til stede før en praktiserende revisor aksepterer et attestasjonsoppdrag.
 - *Elementer i et attestasjonsoppdrag*: Denne delen identifiserer og drøfter fem elementer som inngår i attestasjonsoppdrag: et trepartsforhold, et underliggende saksforhold, kriterier, bevis og en attestasjonsuttalelse. Videre beskriver den viktige forskjeller mellom attestasjonsoppdrag som skal gi henholdsvis betryggende og moderat sikkerhet. Denne delen diskuterer også blant annet attestasjonsoppdragenes mange forskjellige underliggende saksforhold, de nødvendige karakteristiske trekkene ved egnede kriterier, betydningen av

¹ Se Forord til internasjonale standarder for kvalitetskontroll, revisjon, forenklet revisorkontroll, andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester.

risiko og vesentlighet ved attestasjonsoppdrag og hvordan konklusjoner uttrykkes på attestasjonsoppdrag som skal gi henholdsvis betryggende og moderat sikkerhet.

- *Andre forhold:* Denne delen diskuterer andre kommunikasjonsoppgaver og -plikter enn den praktiserende revisorens attestasjonsuttalelse, dokumentasjon og de mulige konsekvensene av en praktiserende revisors *tilknytning* til et underliggende saksforhold eller til informasjon om saksforholdet.

Etiske prinsipper og standarder for kvalitetskontroll

5. Det hersker bred enighet om at kvalitetskontroll i revisjonsfirmaer som utfører attestasjonsoppdrag, og etterlevelse av etiske prinsipper, herunder krav til uavhengighet, er i allmennhetens interesse og en integrert del av attestasjonsoppdrag av høy kvalitet. Slike oppdrag gjennomføres i samsvar med attestasjonsstandarder, som forutsetter at:
 - (a) Medlemmene av oppdragsteamet og oppdragskontrolløren (for de oppdrag der oppdragskontrollør er blitt utnevnt) er underlagt Del A og B i IESBAs etikkregler for attestasjonsoppdrag, eller andre profesjonelle krav, eller krav i lov eller forskrift, som er minst like omfattende; og
 - (b) Den praktiserende revisoren som gjennomfører oppdraget, er tilsluttet et revisjonsfirma som er underlagt ISQC 1² eller andre profesjonelle krav, eller krav i lov eller forskrift vedrørende revisjonsfirmaets ansvar for sitt kvalitetskontrollsystem, som er minst like omfattende som ISQC 1.

IESBAs etikkregler

6. Del A i IESBAs etikkregler fastsetter følgende grunnleggende prinsipper som den praktiserende revisoren er pålagt å etterleve:
 - (a) Integritet;
 - (b) Objektivitet;
 - (c) Profesjonell kompetanse og tilbørlig aktsomhet;
 - (d) Konfidensialitet; og
 - (e) Profesjonell atferd.
7. Del A utgjør også et prinsippbasert rammeverk som praktiserende revisorer anvender for å identifisere trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene, evaluere betydningen av de identifiserte truslene og anvende forholdsregler, når det er nødvendig, for å eliminere truslene eller redusere dem til et akseptabelt nivå.
8. Del B i IESBAs etikkregler beskriver hvordan det prinsippbaserte rammeverket i Del A skal anvendes av praktiserende revisorer i visse situasjoner, herunder uavhengighet. IESBAs etikkregler definerer uavhengighet som noe som omfatter både en uavhengig grunnholdning og innstilling og det å fremstå som uavhengig. Uavhengighet gjør det mulig å utforme en attestasjonskonklusjon uten å bli påvirket av elementer som kan påvirke konklusjonen. Uavhengighet øker evnen til å handle med integritet, til å være objektiv og til å opprettholde en profesjonelt skeptisk holdning.

² Internasjonal standard for kvalitetskontroll (ISQC) 1 «Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester»

ISQC 1

9. ISQC 1 omhandler revisjonsfirmaets ansvar for å etablere og vedlikeholde et kvalitetskontrollsystem for attestasjonsoppdrag. Etterlevelse av ISQC 1 krever blant annet at revisjonsfirmaet etablerer og vedlikeholder et kvalitetskontrollsystem som omfatter retningslinjer og rutiner for hvert av de følgende elementene, og at det dokumenterer sine retningslinjer og rutiner og kommuniserer dem til revisjonsfirmaets personale:
- (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; og
 - (f) Overvåking.

Beskrivelse av attestasjonsoppdrag

10. Et attestasjonsoppdrag er et oppdrag der en praktiserende revisor har som mål å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å kunne gi uttrykk for en konklusjon som er ment å øke graden av tillit hos de andre tiltenkte brukerne enn den ansvarlige parten til resultatet av målingen eller evalueringen av et underliggende saksforhold mot kriterier.
11. Resultatet av målingen eller evalueringen av et underliggende saksforhold er informasjonen som fremkommer ved å anvende kriteriene på det underliggende saksforholdet. For eksempel:
- Regnskapet (resultat) er resultatet av målingen av en enhets finansielle stilling, finansielle resultat og kontantstrømmer (underliggende saksforhold) gjennom anvendelse av et rammeverk for finansiell rapportering (kriterier).
 - En uttalelse om den interne kontrollens måleffektivitet (resultat) er resultatet av evalueringen av måleffektiviteten av en enhets interne kontrollprosess (underliggende saksforhold) gjennom anvendelse av relevante kriterier.
 - Enhetsspesifikke resultatmål (resultat) er resultatet av måling av forskjellige aspekter ved resultatet (underliggende saksforhold) ved anvendelse av relevante målemetoder (kriterier).
 - En klimagassrapport (resultat) er resultatet av måling av en enhets utslipp av klimagasser (underliggende saksforhold) gjennom anvendelse av protokoller for innregning, måling og presentasjon (kriterier).
 - En uttalelse om etterlevelse (resultat) er resultatet av evalueringen av en enhets etterlevelse (underliggende saksforhold) av for eksempel lov og forskrift (kriterier).

Begrepet «informasjon om saksforholdet» brukes i betydningen resultat av målingen eller evalueringen av et underliggende saksforhold mot kriterier. Det er informasjonen om saksforholdet den praktiserende revisoren innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis om, som grunnlag for sin konklusjon.

Påstandsbaserte og direkte attestasjonsoppdrag

12. På et påstandsbasert attestasjonsoppdrag er det en annen part enn den praktiserende revisoren som måler eller evaluerer det underliggende saksforholdet mot kriteriene. En annen part enn den praktiserende revisoren presenterer også ofte den resulterende informasjonen om saksforholdet i

en uttalelse eller påstand. I noen tilfeller kan imidlertid informasjonen om saksforholdet bli presentert av den praktiserende revisoren i attestasjonsuttalelsen. Den praktiserende revisorens konklusjon gir uttrykk for hvorvidt informasjonen om saksforholdet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (se også punkt 85).

13. På et direkte attestasjonsoppdrag er det den praktiserende revisoren som måler eller evaluerer det underliggende saksforholdet mot kriteriene. I tillegg anvender den praktiserende revisoren attestasjonsferdigheter og -teknikker for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for resultatet av målingen eller evalueringen av det underliggende saksforholdet mot kriteriene. Den praktiserende revisoren kan innhente dette beviset samtidig med målingen eller evalueringen av det underliggende saksforholdet, men kan også innhente det før eller etter slik måling eller evaluering. På et direkte attestasjonsoppdrag omhandler den praktiserende revisorens konklusjon det rapporterte resultatet av målingen eller evalueringen av det underliggende saksforholdet mot kriteriene og formuleres med henvisning til det underliggende saksforholdet og kriteriene. På enkelte direkte attestasjonsoppdrag utgjør den praktiserende revisorens konklusjon informasjonen om saksforholdet eller en del av den (se også Vedlegg 2).

Attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet

14. På et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, reduserer den praktiserende revisoren oppdragsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå ut fra omstendighetene ved oppdraget som grunnlag for sin konklusjon. Den praktiserende revisorens konklusjon uttrykkes i en form som gjengir hans mening om målingen eller evalueringen av det underliggende saksforholdet mot kriterier.
15. På et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, reduserer den praktiserende revisoren oppdragsrisikoen til et nivå som er akseptabelt ut fra omstendighetene ved oppdraget, men der risikoen er større enn ved et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, som grunnlag for at hans konklusjon kan uttrykkes i en form som gjengir hvorvidt han, basert på de utførte handlingene og det innhentede beviset, er blitt oppmerksom på et eller flere forhold som gir ham grunn til å tro at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon. Arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger som utføres på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, er begrenset sammenlignet med det som er nødvendig på et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, men er planlagt på en måte som fremskaffer en sikkerhet som etter den praktiserende revisorens profesjonelle skjønn er relevant. For å være relevant må det være sannsynlig at sikkerheten som fremskaffes av den praktiserende revisoren vil øke de tiltenkte brukernes tillit til informasjonen om saksforholdet til et nivå som er klart høyere enn ubetydelig.
16. Hva som er relevant sikkerhet for de mange forskjellige attestasjonsoppdragene som skal gi moderat sikkerhet, kan variere fra litt over den sikkerheten som sannsynligvis vil øke de tiltenkte brukernes tillit til informasjonen om saksforholdet til et nivå som er klart høyere enn ubetydelig, til litt under betryggende sikkerhet. Hva som er relevant på et bestemt oppdrag, er en skjønnsmessig vurdering innenfor dette spekteret som avhenger av omstendighetene ved oppdraget, herunder informasjonsbehovet til de tiltenkte brukerne som gruppe, kriteriene og oppdragets underliggende saksforhold. I noen tilfeller kan konsekvensen for de tiltenkte brukerne av å motta en feilaktig konklusjon være så stor at praktiserende revisor må gjennomføre et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet for å fremskaffe en sikkerhet som er relevant ut fra omstendighetene.

Rammeverkets virkeområde

17. Ikke alle oppdrag som gjennomføres av praktiserende revisorer er attestasjonsoppdrag. Andre hyppig gjennomførte oppdrag som ikke faller inn under beskrivelsen i punkt 10 (og derfor ikke dekkes av dette rammeverket), omfatter:
- Oppdrag som dekkes av internasjonale standarder for beslektede tjenester (ISRS-er), for eksempel oppdrag som går ut på å utføre avtalte kontrollhandlinger og utarbeidelse av regnskap.³
 - Utarbeidelse av ligningspapirer der det ikke gis noen attestasjonskonklusjon.
 - Konsulent- eller rådgivningsoppdrag,⁴ for eksempel ledelses- og skatterådgivning.
18. Et attestasjonsoppdrag kan være del av et større oppdrag, for eksempel når et rådgivningsoppdrag vedrørende oppkjøp av foretak krever at det fremskaffes sikkerhet for historisk eller fremtidig finansiell informasjon. I slike tilfeller er dette rammeverket kun relevant for attestasjonsdelen av oppdraget.
19. Følgende oppdrag, som kan falle inn under beskrivelsen i punkt 10, anses ikke å være attestasjonsoppdrag i henhold til dette rammeverket:
- (a) Oppdrag som går ut på å vitne i rettssaker vedrørende regnskapsføring, revisjon, beskatning eller andre forhold; og
 - (b) Oppdrag som omfatter profesjonelle synspunkter, oppfatninger eller formuleringer som kan gi en bruker en viss sikkerhet, hvis alle følgende forhold er oppfylt:
 - (i) Disse synspunktene, oppfatningene eller formuleringene er kun av underordnet betydning for det overordnede oppdraget;
 - (ii) Bruken av enhver skriftlig uttalelse som utstedes er uttrykkelig begrenset til de tiltenkte brukerne som er spesifisert i uttalelsen;
 - (iii) Oppdraget er i henhold til en skriftlig avtale med de spesifiserte tiltenkte brukerne ikke ment å være et attestasjonsoppdrag; og
 - (iv) Oppdraget er ikke fremstilt som et attestasjonsoppdrag i den praktiserende revisorens uttalelse.

Uttalelser om oppdrag som ikke er attestasjonsoppdrag

20. En praktiserende revisor som avgir en uttalelse om et oppdrag som ikke er et attestasjonsoppdrag i henhold til dette rammeverket, skal tydelig skille en slik uttalelse fra en attestasjonsuttalelse. For ikke å forvirre brukerne skal en uttalelse som ikke er en attestasjonsuttalelse, for eksempel unngå:

³ ISRS 4400 *Avtalte kontrollhandlinger* og ISRS 4410 (revidert) *Compilation Engagements*

⁴ På et rådgivningsoppdrag anvender praktiserende revisor sin faglige kompetanse, utdanning, observasjoner, erfaringer og kunnskap om rådgivningsprosessen. Rådgivningsoppdrag er en analytisk prosess som vanligvis innebærer en eller annen kombinasjon av aktiviteter knyttet til: fastsetting av mål, innhenting av fakta, definisjon av problemer eller muligheter, evaluering av alternativer, utarbeidelse av anbefalinger, herunder tiltak, kommunikasjon av resultater og noen ganger implementering og oppfølging. Uttalelser (hvis de utstedes) er vanligvis skrevet i en redegjørende (eller «utførlig») stil. Det utførte arbeidet er vanligvis kun ment å skulle brukes av klienten. Arbeidets art og omfang er fastsatt ved avtale mellom de praktiserende revisoren og klienten. Enhver tjeneste som oppfyller definisjonen av et attestasjonsoppdrag er ikke et rådgivningsoppdrag, men et attestasjonsoppdrag.

- Antydninger om samsvar med dette rammeverket eller med Sikkerhetsstandarder.
 - Feilaktig bruk av ordene «attestasjon», «revisjon» eller «forenklet revisorkontroll».
 - Innlemmelse av en uttalelse som med rimelig grunn kan forveksles med en konklusjon basert på tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som er ment å øke graden av tillit hos de tiltenkte brukerne i forhold til resultatet av målingen eller evalueringen av et underliggende saksforhold mot kriterier.
21. Den praktiserende revisoren og den ansvarlige parten kan bli enige om å anvende prinsippene i dette rammeverket på et oppdrag der det ikke er andre tiltenkte brukere enn den ansvarlige parten, men der alle andre krav i relevante attestasjonsstandarder er oppfylt. I slike tilfeller angir den praktiserende revisorens uttalelse at bruken av uttalelsen er begrenset til den ansvarlige parten.

Forhåndsbedingungen for et attestasjonsoppdrag

22. Følgende forhåndsbedingungen for et attestasjonsoppdrag er relevante i forbindelse med vurderingen av hvorvidt et attestasjonsoppdrag skal aksepteres eller fortsettes:
- (a) Rollene og ansvarsene til de relevante partene (det vil si den ansvarlige parten, måleren eller evalueringen og den engasjerende parten, alt etter hva som er relevant) er egnet ut fra omstendighetene; og
 - (b) Oppdraget har alle følgende karakteristiske trekk:
 - (i) Det underliggende saksforholdet er hensiktsmessig;
 - (ii) Kriteriene som den praktiserende revisoren forventer skal anvendes ved utarbeidelsen av informasjonen om saksforholdet, er egnet ut fra omstendighetene ved oppdraget, herunder at de har de karakteristiske trekkene som er beskrevet i punkt 44;
 - (iii) Kriteriene som den praktiserende revisoren forventer skal anvendes ved utarbeidelsen av informasjonen om saksforholdet, vil være tilgjengelige for de tiltenkte brukerne;
 - (iv) Den praktiserende revisoren forventer å være i stand til å innhente det beviset som er nødvendig for å underbygge hans konklusjon;
 - (v) Sen praktiserende revisorens konklusjon, i en form som tilfredsstillende kravene til enten et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, skal innlemmes i en skriftlig uttalelse; og
 - (vi) Et rasjonelt formål, herunder på attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, at den praktiserende revisoren forventer å være i stand til å fremskaffe en sikkerhet som er relevant.
23. Ulike attestasjonsoppdrag kan ha et vidt spekter av underliggende saksforhold. Noen underliggende saksforhold kan kreve spesialistferdigheter og kunnskap utover det som en enkelt praktiserende revisor vanligvis har. Det er imidlertid viktig at den praktiserende revisoren er forsikret om at de personene som skal gjennomføre oppdraget, samlet har tilstrekkelig kompetanse og kapabilitet (se også punkt 31).
24. Når et mulig oppdrag ikke kan aksepteres som et attestasjonsoppdrag, kan den engasjerende parten forsøke å identifisere et annet oppdrag som vil oppfylle de tiltenkte brukernes behov. For eksempel:

- (a) Hvis kriteriene som den praktiserende revisoren forventer skal anvendes, ikke er egnet, kan et attestasjonsoppdrag som oppfyller de andre forhåndsbetingelsene i punkt 22, fortsatt gjennomføres hvis:
 - (i) Den praktiserende revisoren kan identifisere ett eller flere aspekter ved det underliggende saksforholdet som disse kriteriene er egnet for. I slike tilfeller kan den praktiserende revisoren gjennomføre et attestasjonsoppdrag med hensyn til dette ene aspektet ved det underliggende saksforholdet. I slike tilfeller kan det være nødvendig i attestasjonsuttalelsen å gi tydelig uttrykk for at uttalelsen ikke forholder seg til det opprinnelige underliggende saksforholdet i sin helhet; eller
 - (ii) Det kan velges eller utvikles alternative kriterier som er egnet for det underliggende saksforholdet.
 - (b) Den engasjerende parten kan be om et oppdrag som ikke er et attestasjonsoppdrag, for eksempel et rådgivningsoppdrag eller et oppdrag som går ut på å utføre avtalte kontrollhandlinger.
25. Når et attestasjonsoppdrag først er akseptert, er det ikke mulig å endre dette oppdraget til et oppdrag som ikke er et attestasjonsoppdrag, eller fra et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet til et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, uten gyldig grunn. En endring i omstendigheter som påvirker de tiltenkte brukernes krav eller en misforståelse vedrørende oppdragets type kan forsvare en anmodning om å endre oppdraget. Hvis en slik endring blir foretatt, ses det ikke bort fra bevis som ble innhentet før endringen fant sted. Manglende evne til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis til å kunne trekke en attestasjonskonklusjon med betryggende sikkerhet er ikke en akseptabel grunn til å endre et oppdrag fra et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet til et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet.

Elementer i et attestasjonsoppdrag

26. Denne delen drøfter følgende elementer i et attestasjonsoppdrag:
- (a) Et trepartsforhold bestående av en praktiserende revisor, en ansvarlig part og tiltenkte brukere;
 - (b) Et hensiktsmessig underliggende saksforhold;
 - (c) Egnede kriterier;
 - (d) Tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis; og
 - (e) En skriftlig attestasjonsuttalelse i en form som tilfredsstillt kravene til et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet.

Trepartsforhold

27. Alle attestasjonsoppdrag har minst tre separate parter: den praktiserende revisoren, den ansvarlige parten og de tiltenkte brukerne. Avhengig av omstendighetene ved oppdraget kan det også finnes en separat måler eller evaluerer, eller en engasjerende part (se også Vedlegg 3).
28. Den ansvarlige parten og de tiltenkte brukerne kan komme fra forskjellige enheter eller fra samme enhet. Som eksempel på sistnevnte tilfelle, kan tilsynsstyret i en dualistisk styrestruktur søke

sikkerhet om informasjon som er fremskaffet av enhetens administrative styre. Forholdet mellom den ansvarlige parten og de tiltenkte brukerne må ses i sammenheng med det spesifikke oppdraget og kan avvike fra mer tradisjonelt definerte ansvarlinjer. En enhets toppledelse (en tiltenkt bruker) kan for eksempel engasjere en praktiserende revisor til å gjennomføre et attestasjonsoppdrag på et bestemt aspekt ved enhetens virksomhet som er et lavere ledelsesnivås umiddelbare ansvar (den ansvarlige part), men som toppledelsen har det overordnede ansvaret for.

Praktiserende revisor

29. Den «praktiserende revisoren» er den eller de personene som gjennomfører oppdraget (vanligvis den oppdragsansvarlig revisoren eller andre medlemmer av oppdragsteamet eller, der det er relevant, revisjonsfirmaet) ved å anvende attestasjonsferdigheter og -teknikker for å fremskaffe betryggende eller moderat sikkerhet, alt etter hva som er relevant, for hvorvidt informasjonen om saksforholdet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.⁵ På et direkte attestasjonsoppdrag er det den praktiserende revisoren som både måler eller evaluerer det underliggende saksforholdet mot kriteriene og anvender attestasjonsferdigheter og -teknikker for å fremskaffe betryggende sikkerhet eller moderat sikkerhet, alt etter hva som er relevant, for hvorvidt resultatet av målingen eller evalueringen ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.
30. Hvis en kvalifisert revisor som ikke er en praktiserende revisor, velger å gi uttrykk for etterlevelse av en attestasjonsstandard, er det viktig å være innforstått med at disse standardene inneholder krav som gjenspeiler forutsetningen i punkt 5 vedrørende IESBAs etikkregler og ISQC 1, eller andre profesjonelle krav, eller krav i lov eller forskrift, som er minst like omfattende.
31. Et oppdrag aksepteres ikke hvis den foreløpige kunnskapen om omstendighetene ved oppdraget tilsier at etiske krav vedrørende kompetanse ikke kan oppfylles. I enkelte tilfeller kan disse kravene oppfylles ved at den praktiserende revisoren bruker arbeidet til en ekspert han har engasjert.
32. I tillegg må den praktiserende revisoren være i stand til å medvirke i arbeidet til sin ekspert og andre praktiserende revisorer på attestasjonsoppdrag i en grad som er tilstrekkelig til å kunne påta seg ansvaret for attestasjonskonklusjonen om informasjonen om saksforholdet, og til å innhente det beviset som er nødvendig for å konkludere hvorvidt arbeidet til vedkommende ekspert eller til en annen praktiserende revisor på attestasjonsoppdrag er dekkende for den praktiserende revisorens formål.
33. Den praktiserende revisoren har alene ansvaret for attestasjonskonklusjonen som uttrykkes, og dette ansvaret reduseres ikke selv om den praktiserende revisoren bruker arbeidet til en ekspert han har engasjert, eller andre praktiserende revisorer på attestasjonsoppdrag. Hvis den praktiserende revisoren som bruker arbeidet til en ekspert han har engasjert som har fulgt de relevante attestasjonsstandardene, konkluderer med at ekspertens arbeid er dekkende for sitt formål, kan han likevel akseptere ekspertens funn eller konklusjoner på ekspertens felt som hensiktsmessig bevis.

Ansvarlig part

34. Den ansvarlige parten er den parten som er ansvarlig for det underliggende saksforholdet. På et påstandsbasert attestasjonsoppdrag er den ansvarlige parten ofte også måleren eller evaluereren.

⁵ «Oppdragsansvarlig revisor» og «revisjonsfirma» skal leses som om det viser til sine motstykker i offentlig sektor der det er relevant.

Den ansvarlige parten kan, men behøver ikke, være den parten som engasjerer den praktiserende revisoren til å gjennomføre attestasjonsoppdraget (den engasjerende parten).

Tiltenkte brukere

35. De tiltenkte brukerne er en eller flere personer, organisasjoner eller grupper av personer eller organisasjoner som de praktiserende revisoren forventer vil bruke attestasjonsuttalelsen. Den ansvarlige parten kan være en av de tiltenkte brukerne, men ikke den eneste.
36. I noen tilfeller kan det finnes andre tiltenkte brukere enn dem som attestasjonsuttalelsen er stilet til. Den praktiserende revisoren vil ikke alltid være i stand til å identifisere alle som vil lese attestasjonsuttalelsen, særlig ikke når et stort antall personer vil ha tilgang til den. I slike tilfeller, og særlig når sannsynligheten er til stede for at mulige lesere har et vidt spekter av interesser i det underliggende saksforholdet, kan tiltenkte brukere bli begrenset til store aksjonærer med vesentlige og felles interesser. Tiltenkte brukere kan identifiseres på forskjellige måter, for eksempel etter avtale mellom den praktiserende revisoren og den ansvarlige eller engasjerende parten, eller ved lov eller forskrift.
37. Tiltenkte brukere eller deres representanter kan medvirke direkte sammen med den praktiserende revisoren og den ansvarlige parten (og den engasjerende parten hvis de ikke er identiske) i arbeidet med å fastsette oppdragets vilkår. Uansett om andre medvirker, og i motsetning til ved avtalte kontrollhandlinger (som innebærer rapportering av faktiske funn basert på handlinger avtalt med den engasjerende part og eventuelle relevante tredjeparter i stedet for en konklusjon):
 - (a) Er den praktiserende revisoren ansvarlig for å fastsette arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger; og
 - (b) kan måtte utføre videre handlinger hvis han blir oppmerksom på informasjon som i vesentlig grad avviker fra informasjonen som fastsettelsen av de planlagte handlingene var basert på.
38. I noen tilfeller stiller tiltenkte brukere (for eksempel banker og tilsynsmyndigheter) krav om eller anmoder den eller de relevante partene om å sørge for at et attestasjonsoppdrag blir gjennomført for et bestemt formål. Når oppdrag bruker kriterier som er utformet for et bestemt formål, inneholder attestasjonsuttalelsen en uttalelse som opplyser leserne om dette forholdet. I tillegg kan den praktiserende revisoren finne det hensiktsmessig å angi at attestasjonsuttalelsen kun er ment for bestemte brukere. Avhengig av omstendighetene ved oppdraget kan dette gjøres ved å begrense distribusjonen eller bruken av attestasjonsuttalelsen. Selv om en attestasjonsuttalelse kan begrenses når den kun er ment for spesifiserte tiltenkte brukere eller et bestemt forhold, gir ikke fraværet av en begrensning i forhold til en bestemt bruker eller et bestemt formål i seg selv uttrykk for at den praktiserende revisoren har et juridisk ansvar overfor denne brukeren eller dette formålet. Hvorvidt den praktiserende revisoren har et juridisk ansvar, vil avhenge av de juridiske omstendighetene i hvert enkelt tilfelle og den relevante jurisdiksjonen.

Underliggende saksforhold

39. Det underliggende saksforholdet som et attestasjonsoppdrag dreier seg om, kan ha mange former, for eksempel:
 - Historiske finansielle resultater eller forhold (for eksempel historisk finansiell stilling, finansielle resultater og kontantstrømmer) der informasjonen om saksforholdet kan være innregningen, målingen, presentasjonen eller opplysningene i regnskaper.

- Fremtidige finansielle resultater eller forhold (for eksempel fremtidig finansiell stilling, finansielle resultater og kontantstrømmer) der informasjonen om saksforholdet kan være innregningen, målingen, presentasjonen eller opplysningene i en finansiell prognose eller fremskrivning.
- Ikke-finansielle prestasjoner eller forhold (for eksempel et foretaks prestasjoner) der informasjonen om saksforholdet kan være nøkkeltall for måleeffektivitet og kostnadseffektivitet.
- Fysiske egenskaper (for eksempel kapasiteten til et anlegg) der informasjonen om saksforholdet kan være et spesifikasjonsdokument.
- Systemer og prosesser (for eksempel et foretaks intern kontroll-system eller IT-system) der informasjonen om saksforholdet kan være en uttalelse om måleeffektivitet.
- Atferd (for eksempel styringsatferd, etterlevelse av regelverk, personalbehandling) der informasjonen om saksforholdet kan være en uttalelse om etterlevelse eller en uttalelse om måleeffektivitet.

Vedlegg 4 viser en kategorisering av det vide spekteret av mulige underliggende saksforhold med noen eksempler.

40. Forskjellige underliggende saksforhold har forskjellige karakteristiske trekk, herunder i hvilken grad informasjon om dem er kvalitativ kontra kvantitativ, objektiv kontra subjektiv, historisk kontra fremtidsrettet, og henviser til et bestemt tidspunkt eller dekker et tidsrom. Slike karakteristiske trekk påvirker:
- (a) Med hvilken presisjon det underliggende saksforholdet kan måles eller evalueres mot kriterier; og
 - (b) Det tilgjengelige beviset troverdighet.

Attestasjonsuttalelsen kan nevne karakteristiske trekk som er av særlig betydning for de tiltenkte brukerne.

41. Hensiktsmessigheten av et underliggende saksforhold påvirkes ikke av graden av sikkerhet som skal fremskaffes, det vil si at hvis et underliggende saksforhold ikke er hensiktsmessig for et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, er det heller ikke hensiktsmessig for et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, og omvendt. Et hensiktsmessig underliggende saksforhold er identifiserbart og kan måles eller evalueres på en konsistent måte mot de identifiserte kriteriene, slik at det kan utføres handlinger på den resulterende informasjonen om saksforholdet for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å underbygge en attestasjonskonklusjon med betryggende sikkerhet eller moderat sikkerhet, alt etter hva som er relevant.

Kriterier

42. Kriterier er de målestokkene som brukes for å måle eller evaluere det underliggende saksforholdet. Kriterier kan være formelle. Kriteriene for utarbeidelse av regnskap kan for eksempel være internasjonale standarder for finansiell rapportering eller internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor, mens kriteriene for rapportering om interne kontrollers måleeffektivitet kan være et etablert rammeverk for intern kontroll eller individuelle kontrollmål utformet spesielt for formålet. Ved rapportering om etterlevelse kan kriteriene være gjeldende lov, forskrift eller avtale. Eksempler på mindre formelle kriterier er interne atferdsregler eller et avtalt ytelsesnivå (som hvor mange ganger en bestemt komité forventes å møtes i løpet av et år).

43. Egnede kriterier er nødvendige for å kunne gjennomføre en rimelig konsistent måling eller evaluering av et underliggende saksforhold innenfor rammen av profesjonelt skjønn. Uten denne referanserammen vil enhver konklusjon være åpen for individuell tolkning og misforståelser. Egnede kriterier er sensitive for den sammenhengen de anvendes i, det vil si at de avhenger av omstendighetene ved oppdraget. Selv for ett og samme underliggende saksforhold kan det finnes forskjellige kriterier som vil resultere i forskjellige målinger eller evalueringer. Én måler eller evaluerer kan for eksempel velge antall kundeklager som er blitt løst til kundens tilfredsstillelse som ett av kriteriene for det underliggende saksforholdet for kundetilfredshet, mens en annen måler eller evaluerer kan velge antall kjøp som er foretatt i de tre månedene som følger etter det første kjøpet. Videre kan kriterier være egnet for et bestemt sett omstendigheter ved oppdraget, men ikke egnet for et annet sett med omstendigheter. Rapportering til statlige organer eller tilsynsmyndigheter kan for eksempel kreve at det brukes et bestemt sett med kriterier, men disse kriteriene er ikke nødvendigvis egnet for en bredere brukergruppe.
44. Egnede kriterier har følgende karakteristiske trekk:
- (a) Relevans: Kriterier er relevante når de resulterer i informasjon om saksforholdet som hjelper de tiltenkte brukerne med å treffe beslutninger.
 - (b) Fullstendighet: Kriterier er fullstendige når informasjonen om saksforholdet utarbeidet i samsvar med dem ikke utelater relevante faktorer som med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger truffet av de tiltenkte brukerne på bakgrunn av denne informasjonen om saksforholdet. Fullstendige kriterier omfatter, der det er relevant, målestokker for presentasjon og innhold.
 - (c) Pålitelighet: Kriterier er pålitelige når de gjør det mulig å gjennomføre en rimelig konsistent måling eller evaluering av det underliggende saksforholdet, herunder, der det er relevant, presentasjon og innhold, når de brukes under like omstendigheter av forskjellige praktiserende revisorer.
 - (d) Nøytralitet: Kriterier er nøytrale når de resulterer i informasjon om saksforholdet som ikke inneholder skjevheter basert på omstendighetene ved oppdraget.
 - (e) Forståelighet: Kriterier er forståelige når de resulterer i informasjon om saksforholdet som kan forstås av de tiltenkte brukerne.
45. Vage beskrivelser av forventninger eller skjønnsmessige vurderinger foretatt på bakgrunn av en persons erfaringer, er ikke å regne som egnede kriterier.
46. Den relative betydningen av hvert av de ovennevnte karakteristiske trekkene ved vurdering av kriteriers egnethet for et bestemt oppdrag, er gjenstand for profesjonelt skjønn. Kriteriers egnethet påvirkes ikke av graden av sikkerhet som skal fremskaffes, det vil si at hvis kriterier ikke er egnet for et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, er de heller ikke egnet for et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, og omvendt. Kriterier kan være fastsatt i lov eller forskrift eller være utstedt av godkjente eller anerkjente faglige organer som følger en åpen og betryggende prosess (etablerte kriterier). Andre kriterier kan være spesielt utviklet med det formål å utarbeide informasjonen om saksforholdet ut fra de konkrete omstendighetene ved oppdraget. Hvorvidt kriterier er etablerte eller spesielt utviklet, påvirker arbeidet som må utføres for å vurdere deres egnethet for et bestemt oppdrag. I mangel av indikasjoner på det motsatte anses for eksempel etablerte kriterier å være egnet hvis de er relevante for de tiltenkte brukernes informasjonsbehov.

47. Kriterier må være tilgjengelige for de tiltenkte brukerne slik at de kan forstå hvordan det underliggende saksforholdet er blitt målt eller evaluert. Kriterier gjøres tilgjengelige for de tiltenkte brukerne på en eller flere av de følgende måter:
- Gjennom offentliggjøring.
 - Gjennom innlemmelse på en tydelig måte i presentasjonen av informasjonen om saksforholdet.
 - Gjennom innlemmelse på en tydelig måte i attestasjonsuttalelsen.
 - Gjennom generell forståelse, for eksempel kriteriet for måling av tid i timer og minutter.
48. Kriterier kan også være tilgjengelige kun for bestemte tiltenkte brukere, for eksempel vilkårene i en avtale eller kriterier utstedt av en bransjeorganisasjon som kun er tilgjengelige for bransjens medlemmer fordi de kun er relevante for et bestemt formål (se også punkt 38).
49. Den praktiserende revisoren avgjør hvorvidt kriteriene er egnet som en del av oppdraget.

Bevis

50. Attestasjonsoppdrag planlegges og gjennomføres med en profesjonelt skeptisk holdning for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis innenfor rammen av oppdraget for det rapporterte resultatet av målingen eller evalueringen av det underliggende saksforholdet mot kriteriene. Det må utvises profesjonelt skjønn ved vurdering av vesentlighet, oppdragsrisiko samt kvantiteten av og kvaliteten på tilgjengelig bevis ved planlegging og gjennomføring av oppdraget, særlig ved fastsettelse av arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger.

Profesjonell skepsis

51. Profesjonell skepsis er en holdning som innebærer at praktiserende revisor blant annet er oppmerksom på:
- Bevis som er inkonsistent med annet bevis som er innhentet;
 - Informasjon som gir grunn til å stille spørsmål ved påliteligheten av dokumenter og svar på forespørsler som skal brukes som bevis;
 - Omstendigheter som tyder på at det er behov for å utføre handlinger utover de som kreves av relevante attestasjonsstandarder; og
 - Forhold som kan indikere sannsynlig feilinformasjon.
52. Opprettholdelse av profesjonell skepsis gjennom hele oppdraget er nødvendig for blant annet å redusere risikoen for å:
- Overse uvanlige omstendigheter;
 - Overgeneralisere når det trekkes konklusjoner på grunnlag av observasjoner; og
 - Legge feilaktige forutsetninger til grunn ved fastsettelse av arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger og ved evaluering av resultatene av dem.
53. Profesjonell skepsis er nødvendig for å kunne foreta en kritisk vurdering av bevis. Dette innebærer å stille spørsmål ved inkonsistent bevis samt ved påliteligheten av dokumenter og svar på forespørsler. Det innebærer også en vurdering av tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av innhentet bevis i lys av omstendighetene.

54. Med mindre oppdraget går ut på å fremskaffe sikkerhet for hvorvidt dokumenter er ekte, kan registrerte opplysninger og dokumenter aksepteres som ekte, så fremt ikke den praktiserende revisoren har grunn til å tro noe annet. Den praktiserende revisoren vurderer ikke desto mindre påliteligheten av informasjon som skal brukes som bevis.
55. Det kan ikke forventes at den praktiserende revisoren ser bort fra tidligere erfaringer knyttet til ærligheten og integriteten til dem som fremskaffer bevis. Troen på at de som fremskaffer bevis er ærlige og har integritet, fritar imidlertid ikke den praktiserende revisoren for nødvendigheten av å opprettholde profesjonell skepsis.

Profesjonelt skjønn

56. Profesjonelt skjønn er avgjørende for at et attestasjonsoppdrag skal kunne gjennomføres på en tilfredsstillende måte. Årsaken er at tolkning av relevante etiske krav og relevante attestasjonsstandarder samt de informerte beslutningene som kreves gjennom hele oppdraget, ikke kan gjennomføres uten at relevant opplæring, kunnskap og erfaring blir anvendt på de faktiske forholdene og omstendighetene. Profesjonelt skjønn er særlig nødvendig når det fattes beslutninger i forbindelse med:
- Vesentlighet og oppdragsrisiko.
 - Arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger som skal brukes for å oppfylle kravene i relevante attestasjonsstandarder og innhente bevis.
 - Evalueringen av hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis, og hvorvidt det er nødvendig å gjøre mer for å nå målene i relevante attestasjonsstandarder. På et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, er profesjonelt skjønn særlig nødvendig ved evalueringen av hvorvidt sikkerheten som er fremskaffet, er relevant.
 - På et direkte attestasjonsoppdrag, anvendelsen av kriteriene på det underliggende saksforholdet, og hvis den praktiserende revisoren velger eller utvikler kriteriene, utvelgelsen eller utviklingen av dem. På et påstandsbasert attestasjonsoppdrag, evalueringen av de skjønnsmessige vurderingene som er foretatt av andre.
 - De hensiktsmessige konklusjonene som skal trekkes på grunnlag av beviset som er innhentet.
57. Det som kjennetegner det profesjonelle skjønnet som forventes av en praktiserende revisor, er at det utøves av en praktiserende revisor hvis opplæring, kunnskap og erfaring har bidratt til å utvikle de ferdighetene som er nødvendige for å kunne utøve rimelig skjønn.
58. Utøvelsen av profesjonelt skjønn er i alle tilfeller basert på de faktiske forholdene og omstendighetene som den praktiserende revisoren er kjent med. Rådføring om vanskelige eller omstridte forhold under oppdraget, både innenfor oppdragsteamet og mellom oppdragsteamet og andre på riktig nivå i eller utenfor revisjonsfirmaet, hjelper den praktiserende revisoren med å utøve informert og rimelig skjønn.
59. Profesjonelt skjønn kan evalueres basert på hvorvidt avgjørelsen som fattes, gjenspeiler en kvalifisert anvendelse av attestasjons- og målings- eller evalueringsprinsipper, og er relevant sett i lys av, og samsvarer med, de faktiske forholdene og omstendighetene som den praktiserende revisoren var kjent med fram til datoen for sin attestasjonsuttalelse.

60. Profesjonelt skjønn må utøves gjennom hele oppdraget. Profesjonelt skjønn må ikke brukes til å rettferdiggjøre beslutninger som ellers ikke er underbygget av oppdragets faktiske forhold og omstendigheter eller av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis.

Tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis

61. Bevisets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet henger sammen. Tilstrekkelighet er målet på kvantiteten av bevis. Hvor mye bevis som er nødvendig, påvirkes av risikoen for at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon (jo større risiko, desto mer bevis vil sannsynligvis være nødvendig), og av bevisets kvalitet (jo høyere kvalitet, desto mindre bevis kan være nødvendig). Innhentning av mer bevis kompenserer imidlertid ikke nødvendigvis for bevisets lave kvalitet (se også punkt 81–82).
62. Hensiktsmessighet er målet på bevisets kvalitet, det vil si dets relevans og pålitelighet når det gjelder å underbygge den praktiserende revisorens konklusjon.
63. Bevisets pålitelighet påvirkes av dets kilde og art, og avhenger av omstendighetene rundt innhentingen. Det er mulig å generalisere påliteligheten av forskjellige arter bevis. Slike generaliseringer er imidlertid gjenstand for viktige unntak. Selv når bevis innhentes fra eksterne kilder, kan det finnes omstendigheter som kan påvirke bevisets pålitelighet. Bevis som er innhentet fra en ekstern kilde kan for eksempel være upålitelig hvis kilden ikke er kompetent eller objektiv. Med forbehold om at det kan finnes unntak, kan følgende generaliseringer av bevisets pålitelighet være nyttige:
- Bevis er mer pålitelig når det innhentes fra kilder utenfor den eller de relevante parter.
 - Bevis som er generert internt, er mer pålitelig når de relaterte kontrollene er effektive.
 - Bevis som er innhentet direkte av praktiserende revisor (for eksempel observasjon av anvendelsen av en kontroll), er mer pålitelig enn bevis som er innhentet indirekte eller gjennom følgeslutninger (for eksempel forespørsel om anvendelsen av en kontroll).
 - Bevis er mer pålitelig når det foreligger skriftlig, det være seg på papir, elektronisk eller på annet medium (for eksempel er et møtereferat skrevet under møtet mer pålitelig enn en senere muntlig fremstilling av de drøftede sakene).
64. Det fremskaffes vanligvis høyere sikkerhet når bevis innhentet fra forskjellige kilder eller av forskjellig art er konsistent, enn når poster av bevis vurderes individuelt. I tillegg kan innhentning av bevis fra forskjellige kilder eller av forskjellig art enten bekrefte annet bevis eller tyde på at et bevis ikke er pålitelig. Når bevis innhentet fra en kilde er inkonsistent med bevis innhentet fra en annen kilde, er det nødvendig å fastsette hvilke videre handlinger som er nødvendige for å håndtere inkonsistensen.
65. Når det gjelder innhentning av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis, er det generelt vanskeligere å fremskaffe sikkerhet for informasjonen om saksforholdet over en tidsperiode enn for informasjonen om saksforholdet per et bestemt tidspunkt. I tillegg er konklusjoner om prosesser vanligvis begrenset til perioden som dekkes av oppdraget, og praktiserende revisor gir ingen konklusjon om hvorvidt prosessen vil fortsette å fungere på angitt måte i fremtiden.
66. Hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som grunnlag for den praktiserende revisorens konklusjon, er gjenstand for profesjonelt skjønn, som innebærer en vurdering av forholdet mellom kostnadene ved å innhente bevis og nytten av informasjonen som innhentes. Praktiserende revisor anvender profesjonelt skjønn og utøver profesjonell skepsis ved evaluering

av kvantiteten av og kvaliteten på bevis, og dermed også dets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet, for å underbygge attestasjonsuttalelsen.

Vesentlighet

67. Vesentlighet er relevant ved planlegging og gjennomføring av attestasjonsoppdrag, herunder ved fastsettelse av arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger, og ved evaluering av hvorvidt informasjonen om saksforholdet ikke inneholder feilinformasjon. Profesjonelle skjønnsmessige vurderinger av vesentlighet foretas i lys av de rådende omstendigheter, men påvirkes ikke av graden av sikkerhet, det vil si at for de samme tiltenkte brukerne og det samme formålet er vesentlighet for et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, det samme som for et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, ettersom vesentlighet er basert på informasjonsbehovet til de tiltenkte brukerne.
68. Feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlige hvis de, enkeltvis eller samlet, med rimelighet kan forventes å påvirke relevante beslutninger som treffes av de tiltenkte brukerne på grunnlag av informasjonen om saksforholdet. Den praktiserende revisorens fastsettelse av vesentlighet er gjenstand for profesjonelt skjønn og påvirkes av hans oppfatning av hvilke felles informasjonsbehov de tiltenkte brukerne har som gruppe. Med mindre oppdraget er ment å oppfylle bestemte brukeres særlige informasjonsbehov, vil den mulige virkningen av feilinformasjon på enkelte brukere, som kan ha svært forskjellige informasjonsbehov, vanligvis ikke bli tatt i betraktning.
69. Vesentlighet vurderes i forhold til kvalitative faktorer og, der det er relevant, kvantitative faktorer. Den relative betydningen av kvantitative og kvalitative faktorer ved vurdering av vesentlighet for et bestemt oppdrag, er gjenstand for profesjonelt skjønn.
70. Vesentlighet er knyttet til informasjonen som dekkes av den praktiserende revisorens attestasjonsuttalelse. Derfor, når oppdraget dekker noen av, men ikke alle, aspektene ved informasjonen om saksforholdet, vurderes vesentlighet kun i forhold til den delen av informasjonen om saksforholdet som dekkes av oppdraget.

Oppdragsrisiko

71. Informasjon om saksforholdet er ikke alltid riktig uttrykt i relasjon til det underliggende saksforholdet og kriteriene, og kan derfor inneholde feilinformasjon, noen ganger i et vesentlig omfang. Dette er tilfellet når informasjonen om saksforholdet ikke gjenspeiler riktig anvendelse av kriteriene for å måle eller evaluere det underliggende saksforholdet.
72. Oppdragsrisiko er risikoen for at den praktiserende revisoren gir uttrykk for en feilaktig konklusjon når informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon. Oppdragsrisiko verken henviser til eller omfatter den praktiserende revisorens forretningsrisikoer, som for eksempel tap knyttet til rettssaker, negativ publisitet eller andre hendelser som oppstår i forbindelse med informasjon om et bestemt saksforhold.
73. Å redusere oppdragsrisikoen til null er svært sjeldent oppnåelig eller kostnadseffektivt, og «betryggende sikkerhet» er derfor mindre enn absolutt sikkerhet som følge av blant annet følgende faktorer:
 - Bruken av utvalgsbaserte kontrollmetoder.
 - De iboende begrensningene ved intern kontroll.

- Det faktum at mye av beviset som er tilgjengelig for den praktiserende revisoren, er mer underbyggende enn absolutt.
 - Bruken av skjønn ved innhenting og vurdering av bevis og ved utforming av konklusjoner basert på dette beviset.
 - I noen tilfeller, de karakteristiske trekkene ved det underliggende saksforholdet ved evaluering eller måling mot kriteriene.
74. Generelt kan oppdragsrisiko forekomme som resultat av følgende komponenter, selv om ikke alle disse komponentene nødvendigvis vil være til stede eller vil være vesentlige for alle attestasjonsoppdrag:
- (a) Risikoer som ikke påvirkes direkte av den praktiserende revisoren, som igjen består av:
 - (i) Muligheten for at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon før vurderingen av eventuelle tilhørende kontroller anvendt av den eller de relevante parter (iboende risiko); og
 - (ii) Risikoen for at vesentlig feilinformasjon som forekommer i informasjonen om saksforholdet ikke vil bli forhindret eller avdekket og korrigert i rett tid av den eller de relevante partenes interne kontroll (kontrollrisiko); og
 - (b) Risikoer som påvirkes direkte av den praktiserende revisoren, som igjen består av:
 - (i) Risikoen for at handlingene gjennomført av den praktiserende revisoren ikke vil avdekke vesentlig feilinformasjon (oppdagelsesrisiko); og
 - (ii) På et direkte attestasjonsoppdrag, risikoen knyttet til den praktiserende revisorens måling eller evaluering av det underliggende saksforholdet mot kriteriene (måle- eller evalueringsrisiko).
75. I hvilken grad hver av disse komponentene er relevant for oppdraget, påvirkes av omstendighetene ved oppdraget, særlig av:
- Arten av det underliggende saksforholdet og informasjonen om saksforholdet. Kontrollrisikokonseptet kan for eksempel være mer nyttig når det underliggende saksforholdet er relatert til utarbeidelsen av informasjon om en enhets resultater, enn når det er relatert til informasjon om en kontrollis måleffektivitet eller eksistensen av en fysisk egenskap.
 - Hvorvidt det utføres et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet eller et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. På attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, kan for eksempel den praktiserende revisoren ofte velge å innhente bevis ved hjelp av andre handlinger enn tester av kontroller. I slike tilfeller kan en vurdering av kontrollrisiko være mindre relevant enn på et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet for den samme informasjonen om saksforholdet.
 - Hvorvidt det er et direkte eller et påstandsbasert attestasjonsoppdrag. Mens kontrollrisikokonseptet er relevant for påstandsbaserte attestasjonsoppdrag, er det videre måle- eller evalueringsrisikokonseptet mer relevant for direkte attestasjonsoppdrag.
- Vurderingen av risikoer er gjenstand for profesjonelt skjønn og er ikke et forhold som kan måles nøyaktig.

Art, tidspunkt for og omfang av handlinger

76. Det brukes vanligvis en kombinasjon av handlinger for å fremskaffe enten betryggende sikkerhet eller moderat sikkerhet. Handlinger kan omfatte:

- Inspeksjon;
- Observasjon;
- Bekreftelse;
- Etterregning;
- Gjentakelse;
- Analytiske handlinger; og
- Forespørsel.

Den nøyaktige arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger vil variere fra et oppdrag til et annet. For mange attestasjonsoppdrag er det uendelig mange handlingsvarianter som er teoretisk mulige. I praksis er det imidlertid vanskelig å kommunisere disse på en klar og utvetydig måte.

77. Både attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet og attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, krever anvendelse av attestasjonsferdigheter og -teknikker samt innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som del av en gjentakende, systematisk oppdragsprosess som omfatter opparbeidelse av en forståelse av det underliggende saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget.

78. Et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, innebærer å:

- (a) Identifisere og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon i informasjonen om saksforholdet basert på en forståelse av det underliggende saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget;
- (b) Utforme og gjennomføre handlinger for å håndtere de vurderte risikoene og for å fremskaffe betryggende sikkerhet som grunnlag for den praktiserende revisorens konklusjon; og
- (c) Evaluere tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av beviset som er innhentet i forbindelse med oppdraget og, om det etter omstendighetene er nødvendig, forsøke å innhente ytterligere bevis.

79. Arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, er begrenset i forhold til et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet. En attestasjonsstandard som omhandler et spesifikt underliggende saksforhold, kan for eksempel fastsette at tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for en bestemt type oppdrag som skal gi moderat sikkerhet hovedsakelig skal innhentes gjennom analytiske handlinger og forespørslar. I fravær av attestasjonsstandarder som omhandler spesifikke underliggende saksforhold for andre typer oppdrag som skal gi moderat sikkerhet, vil imidlertid handlingene for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis ikke nødvendigvis hovedsakelig være analytiske handlinger og forespørslar, men vil variere etter omstendighetene ved oppdraget, særlig det underliggende saksforholdet og informasjonsbehovet til de tiltenkte partene og den engasjerende parten, herunder relevante tids- og kostnadsbegrensninger. Fastsettelse av arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger er gjenstand for profesjonelt skjønn og vil variere fra et oppdrag til et annet.

80. Et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, innebærer å:

- (a) Identifisere områder i informasjonen om saksforholdet hvor det er sannsynlig at vesentlig feilinformasjon kan forekomme, basert på en forståelse av det underliggende saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget;
- (b) Utforme og gjennomføre handlinger for å håndtere disse områdene og for å fremskaffe moderat sikkerhet som grunnlag for den praktiserende revisorens konklusjon; og
- (c) Hvis den praktiserende revisoren blir oppmerksom på ett eller flere forhold som gir revisor grunn til å tro at informasjonen om saksforholdet kan inneholde vesentlig feilinformasjon, utforme og gjennomføre videre handlinger for å innhente ytterligere bevis.

Kvantitet av og kvalitet på tilgjengelig bevis

81. Kvantiteten av og kvaliteten på tilgjengelig bevis påvirkes av:
- (a) de karakteristiske trekkene ved det underliggende saksforholdet og informasjonen om saksforholdet. Det kan for eksempel forventes mindre objektivt bevis når informasjonen om saksforholdet er fremtidsrettet og ikke historisk (se punkt 40); og
 - (b) andre omstendigheter, for eksempel når bevis som rimelig kan forventes å eksistere ikke er tilgjengelig på grunn av for eksempel tidspunktet for oppnevning av den praktiserende revisoren, en enhets oppbevaringspraksis for dokumenter, utilstrekkelige informasjonssystemer eller en begrensning pålagt av den ansvarlige parten.
- Tilgjengelig bevis vil vanligvis være mer underbyggende enn absolutt.
82. En umodifisert konklusjon er ikke hensiktsmessig for verken et oppdrag som skal gi betryggende sikkerhet eller et oppdrag som skal gi moderat sikkerhet, når:
- (a) omstendigheter hindrer den praktiserende revisoren i å innhente bevis som er nødvendig for å redusere oppdragsrisikoen til et hensiktsmessig nivå; eller
 - (b) en part i oppdraget pålegger en begrensning som hindrer den praktiserende revisoren i å innhente bevis som er nødvendig for å redusere oppdragsrisikoen til et hensiktsmessig nivå.

Attestasjonsuttalelse

83. Den praktiserende revisoren trekker en konklusjon på grunnlag av det innhentede beviset, og avgir en skriftlig uttalelse som på en tydelig måte gir uttrykk for attestasjonskonklusjonen om informasjonen om saksforholdet. Attestasjonsstandarder fastsetter grunnleggende elementer for attestasjonsuttalelser.
84. På et oppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, uttrykkes den praktiserende revisorens konklusjon i en positiv form som gjengir hans mening om resultatet av målingen eller evalueringen av det underliggende saksforholdet.
85. Eksempler på konklusjoner uttrykt i en form som er hensiktsmessig for et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, omfatter:
- Når konklusjonen uttrykkes med henvisning til det underliggende saksforholdet og de gjeldende kriteriene, «Etter vår mening har enheten i det alt vesentlige oppfylt kravene i lov XYZ»;
 - Når konklusjonen uttrykkes med henvisning til informasjonen om saksforholdet og de gjeldende kriteriene, «Etter vår mening gir regnskapet i det alt vesentlige et rettviseende bilde

av enhetens finansielle stilling per [dato] og enhetens finansielle resultater og kontantstrømmer for året som ble avsluttet per denne dato i samsvar med rammeverk XYZ»; eller

- Når konklusjonen uttrykkes i form av en uttalelse fra den relevante parten, «Etter vår mening er den [relevante partens] uttalelse om at enheten i det alt vesentlige har oppfylt kravene i lov XYZ, rettvise», eller «Etter vår mening er den [relevante partens] uttalelse om at nøkkeltallene i det alt vesentlige er presentert i samsvar med kriteriene XYZ, rettvise». På et direkte attestasjonsoppdrag uttrykkes den praktiserende revisorens konklusjon med henvisning til det underliggende saksforholdet og kriteriene.
86. På et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, uttrykkes den praktiserende revisorens konklusjon i en form som gjengir hvorvidt, basert på det utførte oppdraget, den praktiserende revisoren er blitt oppmerksom på et eller flere forhold som gir ham grunn til å tro at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon, for eksempel, «Basert på de utførte handlingene og det innhentede beviset er vi ikke blitt oppmerksomme på noe som gir oss grunn til å tro at enheten ikke i det alt vesentlige har oppfylt kravene i lov XYZ».
87. Den praktiserende revisoren kan velge en «kort» eller «utførlig» rapporteringsstil for å fremme en effektiv kommunikasjon med de tiltenkte brukerne. «Korte» uttalelser omfatter vanligvis kun de grunnleggende elementene. «Utførlige» uttalelser inneholder annen informasjon og forklaringer som ikke er ment å påvirke den praktiserende revisorens konklusjon. I tillegg til de grunnleggende elementene kan «utførlige» uttalelser i detalj beskrive vilkårene for oppdraget, de gjeldende kriteriene som er valgt, funn knyttet til bestemte aspekter ved oppdraget, kvalifikasjonene og erfaringen til den praktiserende revisoren og andre som deltar på oppdraget, vesentlighetsgrenser og, i enkelte tilfeller, anbefalinger. Hvorvidt slik informasjon skal inkluderes, avhenger av informasjonens betydning for de tiltenkte brukernes informasjonsbehov.
88. Den praktiserende revisorens konklusjon er tydelig atskilt fra informasjon eller forklaringer som ikke er ment å påvirke hans konklusjon, herunder eventuelle presiseringsavsnitt, avsnitt om andre forhold, funn knyttet til bestemte aspekter ved oppdraget, anbefalinger eller ytterligere informasjon inkludert i attestasjonsuttalelsen. Det fremgår tydelig av formuleringen som brukes at presiseringsavsnitt, avsnitt om andre forhold, funn, anbefalinger eller ytterligere informasjon ikke er ment å lede oppmerksomheten bort fra den praktiserende revisorens konklusjon.
89. Den praktiserende revisoren gir uttrykk for en modifisert konklusjon under følgende omstendigheter:
- (a) Når det etter den praktiserende revisorens profesjonelle skjønn foreligger en begrensning av oppdragets omfang og virkningen av forholdet kan være vesentlig. I slike tilfeller gir den praktiserende revisoren uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en konklusjon om at han ikke kan uttale seg. I noen tilfeller vurderer den praktiserende revisoren å trekke seg fra oppdraget.
 - (b) Når informasjonen om saksforholdet etter den praktiserende revisorens profesjonelle skjønn inneholder vesentlig feilinformasjon. I slike tilfeller gir den praktiserende revisoren uttrykk for en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon. På direkte attestasjonsoppdrag hvor informasjonen om saksforholdet er den praktiserende revisorens konklusjon, og den praktiserende revisoren konkluderer med at deler av eller hele det underliggende saksforholdet i det alt vesentlige ikke oppfyller kriteriene, vil en slik konklusjon også bli betraktet som en konklusjon med forbehold (eller eventuelt som en negativ konklusjon).

90. Det gis uttrykk for en konklusjon med forbehold når virkningen eller den mulige virkningen av et forhold ikke er så vesentlig eller gjennomgripende at den krever en negativ konklusjon eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg.
91. Hvis det etter at oppdraget er akseptert, oppdages at en eller flere forhåndsbedingungen for et attestasjonsoppdrag ikke er til stede, diskuterer den praktiserende revisoren forholdet med den eller de relevante parter, og fastsetter:
- (a) Hvorvidt forholdet kan løses til den praktiserende revisorens tilfredsstillelse;
 - (b) Hvorvidt det er riktig å fortsette oppdraget; og
 - (c) Hvorvidt og, i så fall, hvordan forholdet skal kommuniseres i attestasjonsuttalelsen.
92. Hvis det etter at oppdraget er akseptert, oppdages at noen av eller alle kriteriene ikke er egnet eller at deler av eller hele det underliggende saksforholdet ikke er hensiktsmessig for et attestasjonsoppdrag, vurderer den praktiserende revisoren å trekke seg fra oppdraget, så fremt gjeldende lov eller forskrift tillater det. Hvis den praktiserende revisoren fortsetter oppdraget, uttrykker han:
- (a) en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon, avhengig av hvor vesentlig og gjennomgripende forholdet er, når de uegnede gjeldende kriteriene eller det uhensiktsmessige underliggende saksforholdet etter den praktiserende revisorens profesjonelle skjønn kan vilde de tiltenkte brukerne; eller
 - (b) i andre tilfeller, en konklusjon med forbehold eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg, avhengig av hvor vesentlig og gjennomgripende forholdet er etter den praktiserende revisorens profesjonelle skjønn.

Andre forhold

Andre kommunikasjonsoppgaver og -plikter

93. Den praktiserende revisoren vurderer hvorvidt han, gitt vilkårene for oppdraget eller andre omstendigheter ved oppdraget, er blitt oppmerksom på forhold som skal kommuniseres til den ansvarlige parten, måleren eller evaluereren, den engasjerende parten, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, eller andre.

Dokumentasjon

94. Oppdragsdokumentasjonen dokumenterer grunnlaget for attestasjonsuttalelsen når dokumentasjonen er utarbeidet i rett tid og på en slik tilstrekkelig og hensiktsmessig måte at det er mulig for en erfaren praktiserende revisor, som tidligere ikke har hatt tilknytning til oppdraget, å forstå:
- (a) arten, tidspunktet for og omfanget av handlingene som er utført for å etterleve relevante Sikkerhetsstandarder og gjeldende lovmessige og regulatoriske krav;
 - (b) resultatene av de gjennomførte handlingene og innhentet bevis; og
 - (c) vesentlige forhold som er avdekket under oppdraget, konklusjonene på dem, og viktige profesjonelle skjønnsmessige vurderinger som er foretatt for å komme fram til disse konklusjonene.

95. Oppdragsdokumentasjonen dokumenterer også hvordan den praktiserende revisoren har håndtert eventuell inkonsistens mellom informasjon han har identifisert og hans endelige konklusjon om et viktig forhold.

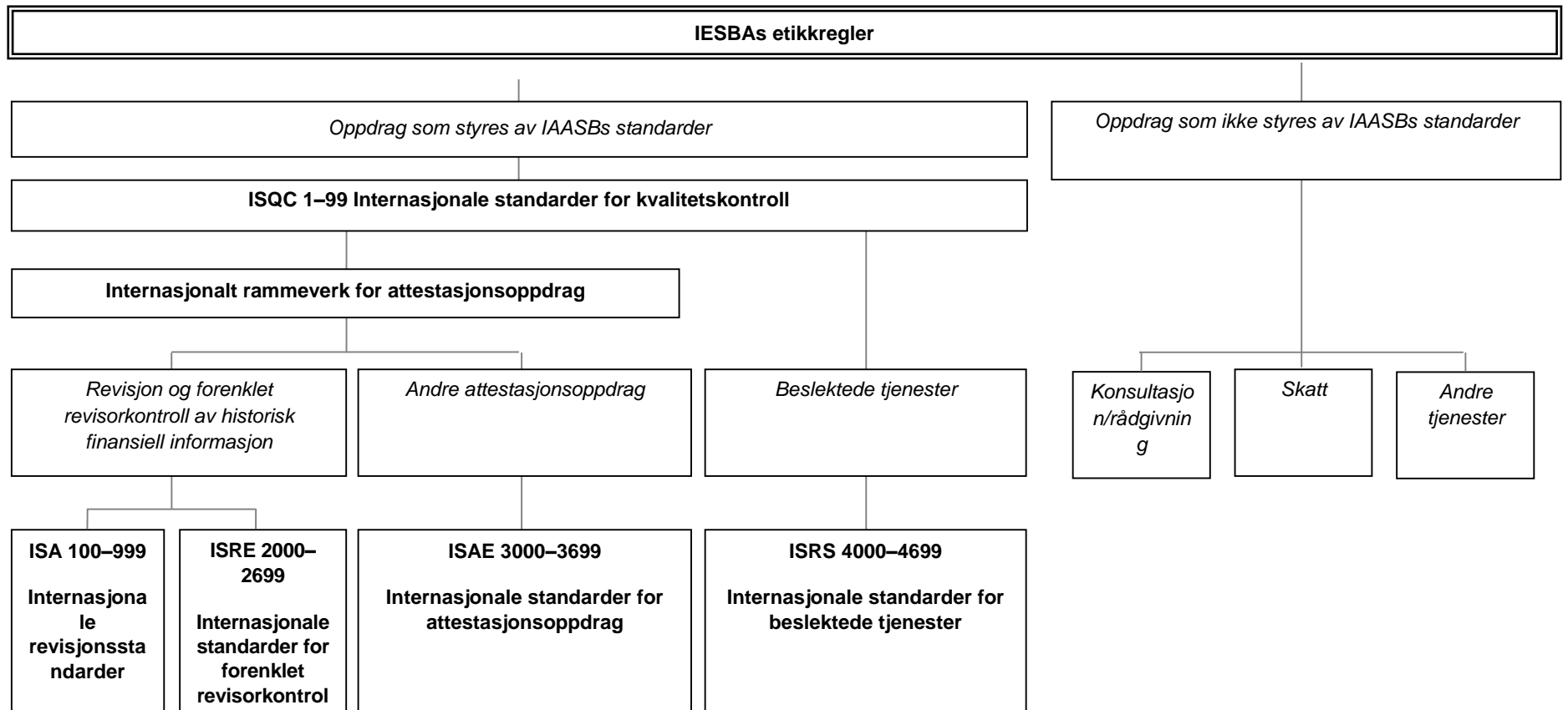
Utilbørlig bruk av den praktiserende revisorens navn

96. En praktiserende revisor knyttes til et underliggende saksforhold, eller til den tilhørende informasjonen om saksforholdet, når han uttaler seg om informasjon om dette underliggende saksforholdet eller samtykker i å bruke navnet sitt i en profesjonell sammenheng i tilknytning til dette underliggende saksforholdet eller til den tilhørende informasjonen om saksforholdet. Hvis den praktiserende revisoren ikke tilknyttes på denne måten, kan tredjeparter ikke anta at han har noe ansvar. Hvis en praktiserende revisor blir klar over at en part på utilbørlig måte bruker den praktiserende revisorens navn i forbindelse med et underliggende saksforhold, eller med den tilhørende informasjonen om saksforholdet, krever den praktiserende revisoren at dette opphører. Den praktiserende revisoren vurderer også hvilke andre skritt som kan være nødvendige, for eksempel å informere eventuelle kjente tredjeparter som er brukere av informasjonen, om den utilbørlige bruken av den praktiserende revisorens navn eller å søke juridisk assistanse.

Vedlegg 1

Utgivelser fra IAASB, og deres forhold til hverandre og til IESBAs etikkregler

Dette vedlegget illustrerer virkeområdet til uttalelser utgitt av IAASB, og deres forhold til hverandre og til IESBAs *Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBAs etikkregler).



Vedlegg 2

Påstandsbaserte og direkte attestasjonsoppdrag

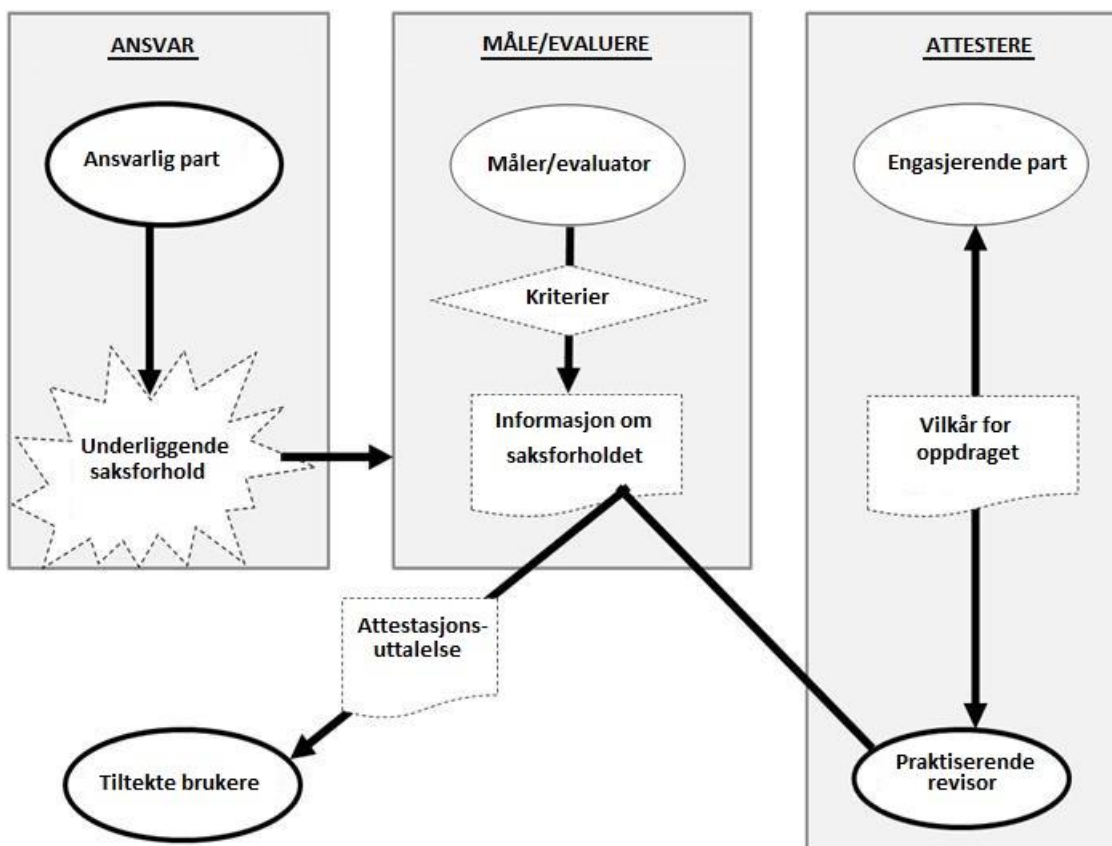
Dette vedlegget beskriver forskjellene mellom et påstandsbasert og et direkte attestasjonsoppdrag

1. På et påstandsbasert attestasjonsoppdrag er det måleren eller evalueringen, som ikke er den praktiserende revisoren, som måler eller evaluerer det underliggende saksforholdet mot kriteriene, med informasjonen om saksforholdet som resultat. Det hender at informasjon om saksforholdet ikke blir riktig uttrykt i det underliggende saksforholdets og kriterienes kontekst, og det kan derfor forekomme feilinformasjon, noen ganger i vesentlig omfang. Den praktiserende revisorens rolle på et påstandsbasert attestasjonsoppdrag er å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å kunne gi uttrykk for en konklusjon om hvorvidt informasjonen om saksforholdet, slik det er utarbeidet av måleren eller evalueringen, ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.
2. På et direkte attestasjonsoppdrag er det den praktiserende revisoren som måler eller evaluerer det underliggende saksforholdet mot kriteriene og som presenterer den resulterende informasjonen om saksforholdet som en del av, eller som et vedlegg til, attestasjonsuttalelsen. Den praktiserende revisorens konklusjon på et direkte attestasjonsoppdrag omhandler det rapporterte resultatet av målingen eller evalueringen av det underliggende saksforholdet mot kriteriene. På enkelte direkte attestasjonsoppdrag utgjør den praktiserende revisorens konklusjon informasjonen om saksforholdet eller en del av den. Avhengig av det underliggende saksforholdet
 - (a) kan resultatet av målingen eller evalueringen på et direkte attestasjonsoppdrag tilsvare en rapport eller uttalelse utarbeidet av måleren eller evalueringen på et påstandsbasert attestasjonsoppdrag. Under andre omstendigheter kan imidlertid resultatet, det vil si informasjonen om saksforholdet, gjenspeiles i beskrivelsen av funnene og grunnlaget for den praktiserende revisorens konklusjon i en utførlig attestasjonsuttalelse; og
 - (b) den praktiserende revisoren kan bruke data som er innsamlet eller sammenstilt av andre. Dataene kan for eksempel komme fra et informasjonssystem som vedlikeholdes av den ansvarlige parten.
3. I tillegg til å måle eller evaluere det underliggende saksforholdet vil den praktiserende revisoren på et direkte attestasjonsoppdrag også anvende attestasjonsferdigheter og -teknikker for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å kunne gi uttrykk for en konklusjon om hvorvidt informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon. Den praktiserende revisoren kan innhente dette beviset samtidig med målingen eller evalueringen av det underliggende saksforholdet, men kan også innhente det før eller etter slik måling eller evaluering.
4. Verdien av et direkte attestasjonsoppdrag ligger i kombinasjonen av:
 - (a) den praktiserende revisorens uavhengighet i forhold til det underliggende saksforholdet, den engasjerende parten, de tiltenkte brukerne og den ansvarlige parten, til tross for at den praktiserende revisoren ikke er uavhengig av informasjonen om saksforholdet ettersom den er utarbeidet av ham; og
 - (b) attestasjonsferdighetene og -teknikkene som anvendes ved måling eller evaluering av det underliggende saksforholdet som resulterer i en akkumulering av bevis som er av tilsvarende kvantitet og kvalitet som på et påstandsbasert attestasjonsoppdrag. Det er denne innhentingen av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som skiller et direkte

attestasjonsoppdrag fra en ren sammenstilling. Hvis for eksempel en praktiserende revisor er engasjert for å sammenstille en enhets klimagassrapport, vil ikke den praktiserende revisoren teste kalibreringen av overvåkingsutstyr. På et direkte attestasjonsoppdrag vil imidlertid den praktiserende revisoren, der det er relevant, enten kalibrere overvåkingsutstyr som del av måleprosessen, eller teste kalibreringen av overvåkingsutstyr utført av andre, i samme omfang som om oppdraget hadde vært et påstandsbasert attestasjonsoppdrag.

Vedlegg 3

Partene i et attestasjonsoppdrag



1. Alle attestasjonsoppdrag har minst tre parter: den ansvarlige parten, den praktiserende revisoren og de tiltenkte brukerne. Avhengig av omstendighetene ved oppdraget kan det også forekomme en egen måler eller evaluere, eller en engasjerende part.
2. Diagrammet ovenfor illustrerer hvordan de følgende rollene er relatert til et attestasjonsoppdrag:
 - (a) Den ansvarlige parten er ansvarlig for det underliggende saksforholdet.
 - (b) Måleren eller evalueren bruker kriteriene til å måle eller evaluere det underliggende saksforholdet, som resulterer i informasjonen om saksforholdet.
 - (c) Den engasjerende parten avtaler vilkårene for oppdraget med den praktiserende revisoren.
 - (d) Den praktiserende revisoren innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å kunne gi uttrykk for en konklusjon som er ment å øke graden av tillit hos de tiltenkte brukerne som ikke er den ansvarlige parten vedrørende informasjonen om saksforholdet.
 - (e) De tiltenkte brukerne fatter beslutninger på grunnlag av informasjonen om saksforholdet. De tiltenkte brukerne er en eller flere personer, organisasjoner eller grupper av personer eller organisasjoner som den praktiserende revisoren forventer vil bruke attestasjonsuttalelsen. I

noen tilfeller kan det finnes andre tiltenkte brukere enn dem som attestasjonsuttalelsen er stilet til.

3. Følgende observasjoner kan gjøres om disse rollene:

- Alle attestasjonsoppdrag har minst én ansvarlig part og tiltenkte brukere, i tillegg til den praktiserende revisoren.
- Den praktiserende revisoren kan ikke være den ansvarlige parten, den engasjerende parten eller en tiltenkt bruker.
- På et direkte attestasjonsoppdrag er den praktiserende revisoren også måleren eller evalueringen.
- På et påstandsbasert attestasjonsoppdrag kan den ansvarlige parten eller en annen som ikke er den praktiserende revisoren, være måleren eller evalueringen.
- I de tilfeller hvor den praktiserende revisoren har målt eller evaluert det underliggende saksforholdet mot kriteriene, er oppdraget et direkte attestasjonsoppdrag. Et slikt oppdrags karakter kan ikke endres til et påstandsbasert attestasjonsoppdrag ved at en annen part påtar seg ansvaret for målingen eller evalueringen, for eksempel ved at den ansvarlige parten vedlegger en uttalelse om at den påtar seg ansvaret for informasjonen om saksforholdet.
- Den ansvarlige parten kan være den engasjerende parten.
- På mange påstandsbaserte attestasjonsoppdrag kan den ansvarlige parten også være måleren eller evalueringen, og den engasjerende parten. Et eksempel er når en enhet engasjerer en praktiserende revisor til å gjennomføre et attestasjonsoppdrag knyttet til en rapport den har utarbeidet om sin egen bærekraftpraksis. Et eksempel på når den ansvarlige parten er forskjellig fra måleren eller evalueringen, er når den praktiserende revisoren er engasjert for å gjennomføre et attestasjonsoppdrag knyttet til en rapport utarbeidet av en statlig enhet om et privat selskaps bærekraftpraksis.
- På et påstandsbasert attestasjonsoppdrag gir måleren eller evalueringen vanligvis en skriftlig erklæring om informasjonen om saksforholdet til den praktiserende revisoren. I noen tilfeller vil ikke den praktiserende revisoren være i stand til å få en slik uttalelse, for eksempel når den engasjerende parten ikke er måleren eller evalueringen.
- Den ansvarlige parten kan være en av de tiltenkte brukerne, men ikke den eneste.
- Den ansvarlige parten, måleren eller evalueringen og de tiltenkte brukerne kan komme fra forskjellige enheter eller fra samme enhet. Som eksempel på sistnevnte tilfelle, kan tilsynsstyret i en dualistisk styrestruktur søke sikkerhet om informasjon som er fremskaffet av enhetens administrative styre. Forholdet mellom den ansvarlige parten, måleren eller evalueringen og de tiltenkte brukerne må ses i sammenheng med det aktuelle oppdraget og kan avvike fra mer tradisjonelt definerte ansvarslinjer. En enhets toppledelse (en tiltenkt bruker) kan for eksempel engasjere en praktiserende revisor til å gjennomføre et attestasjonsoppdrag på et bestemt aspekt ved enhetens virksomhet som er et lavere ledelsesnivås umiddelbare ansvar (den ansvarlige parten), men som toppledelsen har det overordnede ansvaret for.
- En engasjerende part som ikke også er den ansvarlige parten, kan være den tiltenkte brukeren.

4. Den praktiserende revisorens konklusjon kan formuleres med henvisning til enten:
 - Det underliggende saksforholdet og de gjeldende kriteriene;
 - Informasjonen om saksforholdet og de gjeldende kriteriene; eller
 - En uttalelse avgitt av den relevante parten.
5. Den praktiserende revisoren og den ansvarlige parten kan bli enige om å anvende prinsippene i attestasjonsstandardene på et oppdrag der det ikke er andre tiltenkte brukere enn den ansvarlige parten, men der alle andre krav i attestasjonsstandardene er oppfylt. I slike tilfeller angir den praktiserende revisorens uttalelse at bruken av uttalelsen er begrenset til den ansvarlige parten.

Vedlegg 4

Kategorisering av underliggende saksforhold

Tabellen nedenfor viser en kategorisering av det vide spekteret av mulige underliggende saksforhold med noen eksempler. For noen kategorier gis det ingen eksempler fordi det er usannsynlig at det vil bli gjennomført attestasjonsoppdrag knyttet til informasjon i disse kategoriene. Kategoriseringen er ikke nødvendigvis fullstendig, kategoriene er ikke nødvendigvis gjensidig utelukkende, og enkelte underliggende saksforhold eller informasjon om saksforhold kan ha komponenter i mer enn én kategori. Det er for eksempel sannsynlig at integrert rapportering og rapportering om foretaks samfunnsansvar vil inneholde både historisk og fremtidsrettet informasjon, og både finansiell og ikke-finansiell informasjon. Eksempelene er i noen tilfeller informasjonen om saksforholdet, i andre tilfeller det underliggende saksforholdet eller kun en indikasjon på typen spørsmål som denne informasjonen kan bistå med, alt etter hva som er mest relevant ut fra omstendighetene.

Informasjon om:		Historisk informasjon	Fremtidsrettet informasjon
Finansiell	Resultater	Regnskap utarbeidet i samsvar med et akseptabelt rammeverk for finansiell rapportering	<ul style="list-style-type: none"> Prognose/fremskrevet kontantstrøm
	Stilling		<ul style="list-style-type: none"> Prognose/fremskrevet finansiell stilling
Ikke-finansiell	Prestasjoner/ Bruk av ressurser/ Nytteverdi	<ul style="list-style-type: none"> Klimagassrapport Bærekraftrapport Nøkkeltall (KPI-er) Uttalelse om effektiv bruk av ressurser Uttalelse om nytteverdi Rapportering om bedriftens samfunnsansvar (CSR) 	<ul style="list-style-type: none"> Forventede utslippsreduksjoner som følge av ny teknologi, eller klimagasser som skal fanges opp gjennom planting av trær Uttalelse om at en foreslått handling vil gi nytteverdi
	Vilkår	<ul style="list-style-type: none"> Beskrivelse av et system/prosess slik det er implementert på et gitt tidspunkt Fysiske egenskaper, for eksempel størrelsen på leid eiendom 	
System/ Prosess	Beskrivelse	<ul style="list-style-type: none"> Beskrivelsen av et intern kontroll-system 	
	Utforming	<ul style="list-style-type: none"> Utformingen av kontroller hos en serviceorganisasjon 	<ul style="list-style-type: none"> Utformingen av foreslåtte kontroller for en kommende produksjonsprosess
	Drift/ Ytelse	<ul style="list-style-type: none"> Måleeffektiviteten av rutiner for ansettelse og opplæring av medarbeidere 	
Aspekter	Etterlevelse	<ul style="list-style-type: none"> En enhets etterlevelse av f.eks. låneavtaler eller 	

Informasjon om:		Historisk informasjon	Fremtidsrettet informasjon
ved atferd		spesifikke lovmessige eller regulatoriske krav	
	Menneskelig atferd	<ul style="list-style-type: none">• Evaluering av en revisjonskomites effektivitet	
	Annet	<ul style="list-style-type: none">• En programvarepakkes egnethet for formålet	

ENDRINGER I ANDRE ISAE-er

Skal settes in

Internasjonale revisjonsstandarder, internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag, internasjonale standarder for begrenset revisjon, internasjonale standarder for beslektede tjenester, internasjonale standarder for kvalitetskontroll, internasjonale revisjonspraksisnotater, høringsutkast, diskusjonsnotater og andre publikasjoner fra IAASB utgis av og tilhører opphavsrettslig IFAC.

IAASB og IFAC påtar seg ikke noe ansvar for tap som skyldes utføring av handlinger eller unnlatelse av å utføre handlinger på grunnlag av innholdet i denne publikasjonen, uaktet om dette tapet er en følge av uaktsomhet eller er oppstått på annen måte.

IAASBs logo, «International Auditing and Assurance Standards Board», «IAASB», «International Standard on Auditing», «ISA», «International Standard on Assurance Engagements», «ISAE», «International Standards on Review Engagements», «ISRE», «International Standards on Related Services», «ISRS», «International Standards on Quality Control», «ISQC», «International Auditing Practice Note», «IAPN», IFACs logo, «International Federation of Accountants» og «IFAC» er varemerker og tjenestevaremerker som tilhører IFAC.

Opphavsrett © desember 2013 International Federation of Accountants (IFAC). Med enerett. Det gis tillatelse til å kopiere denne publikasjonen, forutsatt at disse kopiene kun benyttes i undervisningsøyemed eller til personlig bruk, og ikke selges eller spres, og videre forutsatt at hver enkelt kopi er merket med følgende: "Opphavsrett © desember 2013 for International Federation of Accountants (IFAC). Med enerett. Brukt med tillatelse fra IFAC. Kontakt permissions@ifac.org for tillatelse til å gjengi, lagre eller overføre dette dokumentet." I alle andre tilfeller er skriftlig samtykke fra IFAC påkrevet for å kunne gjengi, lagre, overføre eller på annen måte bruke denne publikasjonen, unntatt der dette er tillatt ved lov. Kontakt permissions@ifac.org.

Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag er opprinnelig utgitt på engelsk av The International Auditing and Assurance Standards Board i the International Federation of Accountants (IFAC) i desember 2013, og oversatt til norsk og utgitt av Den norske Revisorforening i november 2014, 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 de internasjonale standardene for revisjon og kvalitetskontroll er den som er utgitt på engelsk av IFAC.

Engelsk utgave av Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag © 2013 The International Federation of Accountants (IFAC). Norsk utgave av Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag © 2014 The International Federation of Accountants (IFAC).

Originalens tittel: Amended «International Framework for Assurance Engagements»

ISBN: 978-1-60815-167-7

Utgitt av:



International Auditing
and Assurance
Standards Board™



529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org