

Internasjonal revisjonsstandard

ISA 700 Konklusjon og rapportering om regnskaper



International Federation
of Accountants

© 2009

revisorforeningen • no

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 Auditing (ISA)700, «Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements» 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 revisjonsstandard 700 *Konklusjon og rapportering om regnskaper* 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 de internasjonale standardene for revisjon og kvalitetskontroll er den som er utgitt på engelsk av IFAC.

Engelsk utgave av internasjonal revisjonsstandard 700 *Konklusjon og rapportering om regnskaper*
© 2009 the International Federation of Accountants (IFAC).

Norsk utgave av internasjonal revisjonsstandard 700 *Konklusjon og rapportering om regnskaper*
© 2010 the International Federation of Accountants (IFAC).

Originalens tittel: International Standard on Auditing (ISA)700, «Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements».

INTERNASJONAL REVISJONSSTANDARD 700
KONKLUSJON OG RAPPORTERING OM REGNSKAPER

(Gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2010 eller senere.)

INNHold

	Punkt
Innledning	
Denne ISA-ens virkeområde	1–4
Ikrafttredelsesdato	5
Mål	6
Definisjoner	7–9
Krav	
Konklusjon om regnskapet	10–15
Former for konklusjon	16–19
Revisjonsberetning	20–45
Tilleggsopplysninger presentert sammen med regnskapet	46–47
Veiledning og utfyllende forklaringer	
Kvalitative aspekter ved enhetens regnskapspraksis	A1–A3
Opplysning om virkningen av vesentlige transaksjoner og hendelser på informasjonen i regnskapet.....	A4
Beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering	A5–A10
Former for konklusjon	A11–A12
Revisjonsberetning	A13–A44
Tilleggsopplysninger presentert sammen med regnskapet	A45–A51

Vedlegg: Eksempler på revisjonsberetninger til regnskaper

ISA 700 «Konklusjon og rapportering om regnskaper» må leses i sammenheng med ISA 200 «Overordnede mål for den uavhengige revisors og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene».

Innledning

Denne ISA-ens virkeområde

1. Denne revisjonsstandarden (ISA-en) omhandler revisors oppgaver med og plikter til å danne seg en mening om regnskapet. Den omhandler også formen på og innholdet i revisjonsberetningen som avgis som et resultat av revisjon av et regnskap.
2. ISA 705¹ og ISA 706² omhandler hvordan formen på og innholdet i revisjonsberetningen påvirkes når revisor gir uttrykk for en modifisert konklusjon eller tar med et presiseringsavsnitt eller et avsnitt om «andre forhold» i revisjonsberetningen.
3. Denne ISA-en er utarbeidet med sikte på et fullstendig regnskap med generelt formål. ISA 800³ omhandler særlige hensyn ved revisjon av et regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk med spesielt formål. ISA 805⁴ omhandler særlige hensyn ved revisjon av en enkelt regnskapsoppstilling eller et spesifikt element, konto eller post i et regnskap.
4. Denne ISA-en er utformet for å fremme konsistens i revisjonsberetningen. Konsistens i revisjonsberetningen, når revisjonen er utført i samsvar med ISA-er, bidrar til å øke troverdigheten i det globale markedet ved å gjøre revisjoner som er utført i samsvar med internasjonalt anerkjente standarder, lettere gjenkjennelige. Det bidrar også til å øke brukerens forståelse og til å identifisere uvanlige omstendigheter når de oppstår.

Ikrafttredelsesdato

5. Denne ISA-en gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2010 eller senere.

Mål

6. Revisors mål er:
 - (a) å danne seg en mening om regnskapet basert på en vurdering av konklusjonene som er trukket på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis; og
 - (b) å gi klart uttrykk for den meningen gjennom en skriftlig uttalelse som også beskriver grunnlaget for den meningen.

Definisjoner

7. For ISA-enes formål har følgende begreper den betydning som er beskrevet nedenfor:
 - (a) *Regnskap med generelt formål* – Regnskap som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk med generelt formål.
 - (b) *Rammeverk med generelt formål* – Et rammeverk for finansiell rapportering som er utarbeidet for å oppfylle behovet for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets. Rammeverket for finansiell rapportering kan være et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde eller et regelbasert rammeverk.

Begrepet «rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde» brukes om et rammeverk for finansiell rapportering som krever etterlevelse av kravene i rammeverket, og:

¹ ISA 705 «Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning».

² ISA 706 «Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i den uavhengige revisors beretning».

³ ISA 800 «Særlige hensyn ved revisjon av regnskaper utarbeidet i samsvar med rammeverk med spesielle formål».

⁴ ISA 805 «Særlige hensyn ved revisjon av separate regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling».

- (i) eksplisitt eller implisitt erkjenner at det kan være nødvendig for ledelsen å gi tilleggsopplysninger ut over dem som spesifikt kreves av rammeverket for å oppnå et rettviseende bilde av regnskapet; eller
- (ii) eksplisitt erkjenner at det kan være nødvendig for ledelsen å avvike fra et krav i rammeverket for å oppnå et rettviseende bilde. Slike avvik forventes ikke å være nødvendige annet enn i ekstremt sjeldne tilfeller.

Begrepet «regelbasert rammeverk» brukes om et rammeverk for finansiell rapportering som krever etterlevelse av kravene i rammeverket, men som ikke inneholder erkjennelsene i (i) eller (ii) ovenfor.⁵

- (c) *Umodifisert konklusjon* – Meningen som uttrykkes av revisor når revisor konkluderer med at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.⁶
8. Referanse til «regnskap» i denne ISA-en betyr «et fullstendig regnskap med generelt formål, herunder tilhørende noter». De tilhørende notene omfatter vanligvis et sammendrag av vesentlige regnskapspolicyer (anvendte regnskapsprinsipper) og andre noteopplysninger. Kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering avgjør formen på og innholdet i regnskapet og hva et fullstendig regnskap må bestå av.
 9. Referanse til «internasjonale standarder for finansiell rapportering» i denne ISA-en betyr de internasjonale standardene for finansiell rapportering (IFRS) utgitt av International Accounting Standards Board (IASB), og referanse til «internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor» betyr de internasjonale regnskapsstandardene for offentlig sektor utgitt av International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).

Krav

Konklusjon om regnskapet

10. Revisor skal danne seg en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.^{7,8}
11. For å danne seg denne meningen skal revisor trekke en konklusjon om hvorvidt revisor har oppnådd betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Denne konklusjonen skal ta i betraktning:
 - (a) Revisors konklusjon, i samsvar med ISA 330, om hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis;⁹
 - (b) Revisors konklusjon, i samsvar med ISA 450, om hvorvidt ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet;¹⁰ og
 - (c) Evalueringene som kreves i punkt 12–15.
12. Revisor skal evaluere hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Denne evalueringen skal omfatte en

⁵ ISA 200 «Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene» punkt 13(a).

⁶ Punkt 35–36 omhandler formuleringene som brukes for å gi uttrykk for denne meningen ved henholdsvis et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, og et regelbasert rammeverk.

⁷ ISA 200 punkt 11.

⁸ Punkt 35–36 omhandler formuleringene som brukes for å gi uttrykk for denne meningen ved henholdsvis et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, og et regelbasert rammeverk.

⁹ ISA 330 «Revisors håndtering av anslåtte risikoer» punkt 26.

¹⁰ ISA 450 «Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen» punkt 11.

vurdering av de kvalitative aspektene ved enhetens regnskapspraksis, herunder indikasjoner på mulig manglende objektivitet i ledelsens skjønsmessige vurderinger. (Jf. punkt A1–A3)

13. Revisor skal spesielt, med sikte på kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, evaluere hvorvidt:
- (a) Regnskapet på en adekvat måte opplyser om regnskapspolicyene av betydning som er valgt og anvendt;
 - (b) De valgte og anvendte regnskapspolicyene er konsistente med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og er hensiktsmessige;
 - (c) Regnskapsestimaterne utarbeidet av ledelsen er rimelige;
 - (d) Informasjonen som presenteres i regnskapet er relevant, pålitelig, sammenlignbar og forståelig;
 - (e) Regnskapet inneholder adekvate opplysninger som gjør det mulig for de tiltenkte brukerne å forstå effekten av vesentlige transaksjoner og hendelser på informasjonen gitt i regnskapet; og (Jf. punkt A4)
 - (f) Terminologien som brukes i regnskapet, herunder overskriften på hver enkelt regnskapsoppstilling, er hensiktsmessig.
14. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, skal evalueringen som kreves i punkt 12–13 også omfatte hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde. Revisors evaluering av hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde skal omfatte en vurdering av:
- (a) Den totale presentasjonen, strukturen og innholdet i regnskapet; og
 - (b) Hvorvidt regnskapet, herunder notene, fremstiller de underliggende transaksjonene og hendelsene på en måte som gir et rettviseende bilde.
15. Revisor skal evaluere hvorvidt regnskapet i tilstrekkelig grad henviser til eller beskriver det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. (Jf. punkt A5–A10)

Former for konklusjon

16. Revisor skal gi uttrykk for en umodifisert konklusjon når revisor konkluderer med at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.
17. Dersom revisor:
- (a) på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis konkluderer med at regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon; eller
 - (b) ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne konkludere med at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon,
- skal revisor modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen i samsvar med ISA 705.
18. Dersom et regnskap utarbeidet i samsvar med kravene i et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, ikke gir et rettviseende bilde, skal revisor diskutere forholdet med ledelsen og, avhengig av kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og hvordan forholdet blir håndtert, fastslå hvorvidt det er nødvendig å modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen i samsvar med ISA 705. (Jf. punkt A11)
19. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk, er ikke revisor pålagt å evaluere hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde. I de ekstremt sjeldne tilfellene hvor revisor konkluderer med at et slikt regnskap er misvisende, skal imidlertid revisor diskutere forholdet med ledelsen og, avhengig av hvordan forholdet blir håndtert, fastslå hvorvidt, og hvordan, revisor skal kommunisere forholdet i revisjonsberetningen. (Jf. punkt A12)

Revisjonsberetning

20. Revisjonsberetningen skal foreligge skriftlig. (Jf. punkt A13–A14)

Revisjonsberetning ved revisjon utført i samsvar med ISA-ene

Overskrift

21. Revisjonsberetningen skal ha en overskrift som tydelig angir at beretningen er avgitt av en uavhengig revisor. (Jf. punkt A15)

Adressat

22. Revisjonsberetningen skal være adressert slik omstendighetene ved oppdraget tilsier. (Jf. punkt A16)

Innledningsavsnitt

23. Innledningsavsnittet i revisjonsberetningen skal: (Jf. punkt A17–A19)

- (a) Identifisere enheten hvis regnskap er blitt revidert;
- (b) Angi at regnskapet er blitt revidert;
- (c) Identifisere hver regnskapsoppstilling som utgjør regnskapet;
- (d) Vise til sammendraget av regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger; og
- (e) Angi datoen for eller perioden som dekkes av hver regnskapsoppstilling som inngår i regnskapet.

Ledelsens ansvar for regnskapet

24. Dette avsnittet i revisjonsberetningen beskriver ansvaret til dem i organisasjonen som er ansvarlige for utarbeidelsen av regnskapet. Revisjonsberetningen må ikke nødvendigvis referere spesifikt til «ledelsen», men skal bruke det begrepet som er hensiktsmessig sett i sammenheng med det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen. I enkelte jurisdiksjoner kan det være hensiktsmessig å henvise til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
25. Revisjonsberetningen skal inneholde et avsnitt med overskriften «Ledelsens [eller et annet hensiktsmessig begrep] ansvar for regnskapet».
26. Revisjonsberetningen skal beskrive ledelsens ansvar for utarbeidelsen av regnskapet. Beskrivelsen skal forklare at ledelsen er ansvarlig for å utarbeide regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, og for slik intern kontroll ledelsen finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. (Jf. punkt A20–A23)
27. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, skal beskrivelsen av ledelsens ansvar for regnskapet i revisjonsberetningen referere til «utarbeidelsen av et regnskap som gir en dekkende fremstilling» eller «utarbeidelsen av et regnskap som gir et rettviseende bilde», avhengig av omstendighetene.

Revisors oppgaver og plikter

28. Revisjonsberetningen skal inneholde et avsnitt med overskriften «Revisors oppgaver og plikter».
29. Revisjonsberetningen skal angi at det er revisors oppgave å gi uttrykk for en mening om regnskapet på grunnlag av revisjonen. (Jf. punkt A24)
30. Revisjonsberetningen skal angi at revisjonen er utført i samsvar med ISA-ene. Revisjonsberetningen skal også forklare at disse standardene krever at revisor etterlever etiske krav og at revisor planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. (Jf. punkt A25–A26)
31. Revisjonsberetningen skal beskrive revisjonen ved å angi at:
- (a) En revisjon innebærer utførelse av handlinger for å innhente revisjonsbevis for beløpene og tilleggsopplysningene i regnskapet;

- (b) De valgte handlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil. Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av regnskapet. Formålet er å utforme revisjons-handlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll. Dersom revisor også har som oppgave å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av den interne kontrollen i forbindelse med revisjonen av regnskapet, skal revisor fjerne formuleringen om at revisors vurdering av den interne kontrollen ikke utføres for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll; og
 - (c) En revisjon også innebærer en vurdering av hensiktsmessigheten av regnskapspolicyer som er brukt og rimeligheten av regnskapsestimater som er utarbeidet av ledelsen, så vel som en vurdering av den totale presentasjonen av regnskapet.
32. Når regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, skal beskrivelsen av revisjonen i revisjonsberetningen referere til «enhetens utarbeidelse av et regnskap som gir en dekkende fremstilling» eller «enhetens utarbeidelse av et regnskap som gir et rettviseende bilde», avhengig av omstendighetene.
33. Revisjonsberetningen skal angi hvorvidt revisor mener at innhentet revisjonsbevis gir et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen.

Revisors konklusjon

34. Revisjonsberetningen skal inneholde et avsnitt med overskriften «Konklusjon».
35. Når revisor gir uttrykk for en umodifisert konklusjon om et regnskap som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, skal revisors konklusjon, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift, bruke en av de følgende formuleringene, som anses som ekvivalente: (Jf. punkt A27–A33)
- (a) Regnskapet gir i det alt vesentlige en dekkende fremstilling ... i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]; eller
 - (b) Regnskapet gir et rettviseende bilde ... i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering].
36. Når revisor gir uttrykk for en umodifisert konklusjon om et regnskap utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk, skal revisors konklusjon angi at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med [det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering]. (Jf. punkt A27, A29–A33)
37. Dersom det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering som det vises til i revisors konklusjon ikke er IFRS utgitt av IASB eller internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor utgitt av IPSASB, skal revisors konklusjon identifisere jurisdiksjonen som rammeverket gjelder for.

Andre rapporteringsoppgaver

38. Dersom revisor omtaler andre rapporteringsoppgaver i revisjonsberetningen til regnskapet som kommer i tillegg til revisors ansvar for å avgi en beretning til regnskapet i samsvar med ISA-ene, skal disse andre rapporteringsoppgavene omtales i et eget avsnitt i revisjonsberetningen med undertittelen «Uttalelse om øvrige lovmessige eller regulatoriske krav», eller slik revisor finner det hensiktsmessig ut fra innholdet i avsnittet. (Jf. punkt A34–A35)
39. Dersom revisjonsberetningen inneholder en separat del om andre rapporteringsoppgaver, skal overskriftene, uttalelsene og forklaringene som angis i punkt 23–37 plasseres under undertittelen «Uttalelse til regnskapet». Delen «Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav» skal plasseres etter «Uttalelse til regnskapet». (Jf. punkt A36)

Revisors underskrift

40. Revisjonsberetningen skal underskrives. (Jf. punkt A37)

Dato for revisjonsberetningen

41. Revisjonsberetningen skal ikke dateres før datoen hvor revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for revisors mening om regnskapet, herunder bevis for at: (Jf. punkt A38-A41)
- (a) Alle regnskapsoppstillinger som inngår i regnskapet, herunder tilhørende noter, er blitt utarbeidet; og
 - (b) De som har fått tildelt myndighet til å avlegge regnskapet, har tilkjennegitt at de har påtatt seg ansvaret for det avlagte regnskapet.

Revisors adresse

42. Revisjonsberetningen skal navngi stedet i jurisdiksjonen hvor revisor praktiserer.

Revisjonsberetning foreskrevet i lov eller forskrift

43. Dersom lov eller forskrift i en bestemt jurisdiksjon pålegger revisor å bruke en bestemt utforming av eller ordlyd i revisjonsberetningen, skal revisjonsberetningen kun henvise til ISA-ene dersom revisjonsberetningen som et minimum inneholder hvert av de følgende elementene: (Jf. punkt A42)
- (a) En overskrift;
 - (b) En adressat, slik omstendighetene ved oppdraget krever det.
 - (c) Et innledningsavsnitt som identifiserer det reviderte regnskapet;
 - (d) En beskrivelse av ledelsens (eller et annet hensiktsmessig begrep, se punkt 24) ansvar for utarbeidelsen av regnskapet;
 - (e) En beskrivelse av revisors oppgaver med og plikter til å gi uttrykk for en mening om regnskapet og omfanget av revisjonen, som omfatter:
 - En referanse til internasjonale revisjonsstandarder samt loven eller forskriften; og
 - En beskrivelse av en revisjon i samsvar med disse standardene;
 - (f) Et konklusjonsavsnitt som inneholder revisors uttrykte mening om regnskapet og en referanse til det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering som er brukt til å utarbeide regnskapet (herunder identifisering av jurisdiksjonen som rammeverket for finansiell rapportering gjelder for når dette ikke er IFRS eller internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor, se punkt 37);
 - (g) Revisors underskrift;
 - (h) Datoen for revisjonsberetningen; og
 - (i) Revisors adresse.

Revisjonsberetning ved revisjon gjennomført i samsvar med både revisjonsstandarder i en bestemt jurisdiksjon og ISA-ene

44. En revisor kan være pålagt å utføre revisjon i samsvar med revisjonsstandardene i en bestemt jurisdiksjon («nasjonale revisjonsstandarder»), men kan i tillegg ha utført revisjonen i samsvar med ISA-ene. Dersom dette er tilfellet, kan revisjonsberetningen henvise til ISA-ene i tillegg til disse nasjonale revisjonsstandardene, men revisor skal bare gjøre det dersom: (Jf. punkt A43–A44)
- (a) Det ikke foreligger konflikt mellom kravene i de nasjonale revisjonsstandardene og kravene i ISA-ene som kan føre til at revisor (i) gir uttrykk for en annen mening, eller (ii) ikke tar med et presiseringsavsnitt når dette kreves av ISA-ene under de aktuelle omstendighetene; og
 - (b) Revisjonsberetningen som et minimum inneholder hvert av de elementene som beskrives i punkt 43(a)(i) når revisor bruker utformingen eller ordlyden angitt i de nasjonale revisjonsstandardene. Referanse til lov eller forskrift i punkt 43(e) skal leses som en referanse til de nasjonale revisjonsstandardene. Revisjonsberetningen skal derved identifisere slike nasjonale revisjonsstandarder.

45. Når revisjonsberetningen refererer til både de nasjonale revisjonsstandardene og ISA-ene, skal revisjonsberetningen identifisere jurisdiksjonen som de nasjonale revisjonsstandardene gjelder for.

Supplerende informasjon presentert sammen med regnskapet (Jf. punkt A45–A51)

46. Dersom supplerende informasjon som ikke kreves av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, presenteres sammen med det reviderte regnskapet, skal revisor evaluere hvorvidt slik supplerende informasjon er tydelig atskilt fra det reviderte regnskapet. Dersom den supplerende informasjonen ikke er tydelig atskilt fra det reviderte regnskapet, skal revisor be ledelsen om å endre måten den ureviderte supplerende informasjonen presenteres på. Dersom ledelsen nekter å gjøre det, skal revisor forklare i revisjonsberetningen at denne supplerende informasjonen ikke er revidert.
47. Supplerende informasjon som ikke kreves av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, men som likevel er en integrert del av regnskapet fordi den ikke kan holdes tydelig atskilt fra det reviderte regnskapet som følge av informasjonens art og måten den er presentert på, skal dekkes av revisors konklusjon.

Veiledning og utfyllende forklaringer

Kvalitative aspekter ved enhetens regnskapspraksis (Jf. punkt 12)

- A1. Ledelsen foretar en rekke skjønnsmessige vurderinger av beløpene og tilleggsopplysningene i regnskapet.
- A2. ISA 260 inneholder en drøftelse av de kvalitative aspektene ved regnskapspraksisen.¹¹ Ved vurdering av de kvalitative aspektene ved enhetens regnskapspraksis kan revisor bli oppmerksom på mulig manglende objektivitet i ledelsens skjønnsmessige vurderinger. Revisor kan konkludere med at den kumulative virkningen av manglende nøytralitet, kombinert med virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon, medfører at regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon. Indikasjoner på manglende nøytralitet som kan påvirke revisors evaluering av hvorvidt regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon inkluderer følgende:
- Selektiv korrigerende av feilinformasjon som ledelsen blir gjort oppmerksom på under revisjonen (for eksempel korrigerende av feilinformasjon som fører til en økning i rapporterte inntekter, men ikke av feilinformasjon som fører til en reduksjon i rapporterte inntekter).
 - Mulig manglende objektivitet hos ledelsen ved utarbeidelsen av regnskapsestimater.
- A3. ISA 540 omhandler mulig manglende objektivitet hos ledelsen ved utarbeidelsen av regnskapsestimater.¹² Indikasjoner på mulig manglende objektivitet hos ledelsen utgjør ikke feilinformasjon når formålet er å trekke konklusjoner om rimeligheten av individuelle regnskapsestimater. De kan imidlertid påvirke revisors vurdering av hvorvidt regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

Opplysning om virkningen av vesentlige transaksjoner og hendelser på informasjonen i regnskapet (Jf. punkt 13(e))

- A4. Det er vanlig at et regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk med generelt formål presenterer enhetens økonomiske stilling, resultat og kontantstrømmer. Under slike omstendigheter evaluerer revisor hvorvidt regnskapet gir adekvate tilleggsopplysninger slik at

¹¹ ISA 260 «Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll» vedlegg 2.

¹² ISA 540 «Revisjon av regnskapsestimater, inkludert regnskapsestimater på virkelig verdi, og tilhørende tilleggsopplysninger» punkt 21.

det er mulig for de tiltenkte brukerne å forstå virkningen av vesentlige transaksjoner og hendelser på enhetens økonomiske stilling, resultat og kontantstrømmer.

Beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (Jf. punkt 15)

- A5. Som forklart i ISA 200 krever ledelsens og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontrolls, utarbeidelse av regnskapet at det tilføyes en adekvat beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering i regnskapet.¹³ Denne beskrivelsen er viktig fordi den informerer brukerne av regnskapet om rammeverket som regnskapet bygger på.
- A6. En beskrivelse av at regnskapet er utarbeidet i samsvar med et bestemt gjeldende rammeverk for finansiell rapportering er bare adekvat dersom regnskapet oppfyller alle de kravene i rammeverket som gjelder i perioden som dekkes av regnskapet.
- A7. En beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering som inneholder upresist modifierende eller begrensende formuleringer (for eksempel «regnskapet er i hovedsak i overensstemmelse med IFRS») er ikke en adekvat beskrivelse av rammeverket ettersom det kan villedde brukerne av regnskapet.

Referanse til mer enn ett rammeverk for finansiell rapportering

- A8. I noen tilfeller kan regnskapet angi at det er utarbeidet i samsvar med to rammeverk for finansiell rapportering (for eksempel det nasjonale rammeverket og IFRS). Dette kan skyldes at ledelsen er pålagt, eller har valgt, å utarbeide regnskapet i samsvar med begge rammeverkene, noe som betyr at begge er gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. En slik beskrivelse er hensiktsmessig kun dersom regnskapet oppfyller hvert av de to rammeverkene. For at regnskapet skal kunne anses å være utarbeidet i samsvar med begge rammeverkene, må det oppfylle begge rammeverkene på samme tid og det må ikke være behov for avstemmende uttalelser. I praksis er samtidig oppfyllelse lite sannsynlig med mindre jurisdiksjonen har valgt å bruke det andre rammeverket (for eksempel IFRS) som sitt nasjonale rammeverk, eller har fjernet alt som hindrer samsvar med det.
- A9. Et regnskap som er utarbeidet i samsvar med et rammeverk for finansiell rapportering og som inneholder en note eller supplerende uttalelse som avstemmer resultatene mot dem som ville ha vært vist ved bruk av et annet rammeverk, er ikke utarbeidet i samsvar med det andre rammeverket. Dette skyldes at regnskapet ikke gir all informasjonen på den måten som kreves av det andre rammeverket.
- A10. Regnskapet kan imidlertid være utarbeidet i samsvar med et gjeldende rammeverk for finansiell rapportering og i tillegg beskrive i notene til regnskapet i hvilken grad regnskapet oppfyller et annet rammeverk (for eksempel et regnskap utarbeidet i samsvar med det nasjonale rammeverket som også beskriver i hvilken grad det er i overensstemmelse med IFRS). En slik beskrivelse er finansielle tilleggsopplysninger og, som drøftet i punkt 47, anses å være en integrert del av regnskapet, og dekkes følgelig av revisors konklusjon.

Former for konklusjon (Jf. punkt 18–19)

- A11. Det kan være tilfeller hvor regnskapet, selv om det er utarbeidet i samsvar med kravene i et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, ikke gir et rettviseende bilde. I slike tilfeller er det mulig for ledelsen å ta med ytterligere tilleggsopplysninger i regnskapet ut over dem som spesifikt kreves av rammeverket eller, i ekstremt sjeldne tilfeller, å avvike fra et krav i rammeverket for at regnskapet skal gi et rettviseende bilde.
- A12. Det er ekstremt sjeldent at revisor vil anse et regnskap som er utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk som villedende dersom revisor, i samsvar med ISA 210, har fastsatt at rammeverket er akseptabelt.¹⁴

¹³ ISA 200 punkt A2–A3.

¹⁴ ISA 210 «Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget» punkt 6(a).

Revisjonsberetning (Jf. punkt 20)

- A13. En skriftlig beretning omfatter både beretninger som foreligger på papir og dem som foreligger elektronisk.
- A14. Vedlegget inneholder eksempler på revisjonsberetninger til regnskaper som inneholder elementene beskrevet i punkt 21–42.

Revisjonsberetning ved revisjon utført i samsvar med ISA-ene

Overskrift (Jf. punkt 21)

- A15. En overskrift som angir at beretningen er avgitt av en uavhengig revisor, for eksempel «Uavhengig revisors beretning», bekrefter at revisor har oppfylt alle relevante etiske krav til uavhengighet og bidrar således til å skille mellom en uavhengig revisors beretning og beretninger avgitt av andre.

Adressat (Jf. punkt 22)

- A16. Lov eller forskrift angir ofte hvem revisjonsberetningen skal adresseres til i den aktuelle jurisdiksjonen. Revisjonsberetningen adresseres vanligvis til de personene som beretningen er utarbeidet for, som regel enten til aksjonærene eller til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i enheten hvis regnskap er blitt revidert.

Innledningsavsnitt (Jf. punkt 23)

- A17. Innledningsavsnittet kan for eksempel angi at revisor har revidert det medfølgende regnskapet for enheten, som består av [angi overskriften på hver regnskapsoppstilling som inngår i det fullstendige regnskapet som pålagt av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, spesifisert med dato eller periode som dekkes av hver regnskapsoppstilling], og en henvisning til et sammendrag av viktige regnskapspolicyer og andre noteopplysninger.
- A18. Når revisor er kjent med at det reviderte regnskapet vil bli inkludert i et dokument som inneholder annen informasjon, for eksempel en årsrapport, kan revisor vurdere, dersom presentasjonsformen tillater det, å identifisere sidetallene til det reviderte regnskapet. Dette hjelper brukerne med å identifisere regnskapet som revisjonsberetningen er knyttet til.
- A19. Revisjonsberetningen dekker det fullstendige regnskapet, som definert av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Mange rammeverk med generelt formål angir for eksempel at regnskapet skal inneholde: en balanse, et resultatregnskap, en oppstilling av endringer i egenkapital, en kontantstrømoppstilling og et sammendrag av vesentlige regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger. I enkelte jurisdiksjoner kan ytterligere informasjon også anses å være en integrert del av regnskapet.

Ledelsens ansvar for regnskapet (Jf. punkt 26)

- A20. ISA 200 beskriver forutsetningen, relatert til ansvaret til ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som ligger til grunn for utførelsen av en revisjon i samsvar med ISA-ene.¹⁵ Ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, påtar seg ansvaret for å utarbeide regnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, herunder, der det er relevant, for at regnskapet gir et rettvisende bilde. Ledelsen påtar seg også ansvaret for slik intern kontroll som den finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Beskrivelsen av ledelsens ansvar i revisjonsberetningen inneholder en referanse til begge ansvarsområdene for at brukerne skal forstå forutsetningen som ligger til grunn for gjennomføringen av en revisjon.
- A21. I noen tilfeller kan revisor finne det hensiktsmessig å utvide beskrivelsen av ledelsens ansvar i punkt 26 for å gjenspeile ytterligere ansvarsområder som er relevante for utarbeidelsen av regnskapet i den aktuelle jurisdiksjonen eller for den aktuelle typen enhet.

¹⁵ ISA 200 punkt 13(j).

- A22. Punkt 26 er konsistent med måten ansvaret beskrives på i engasjementsbrevet eller annen egnet form for skriftlig avtale, som påkrevd i ISA 210.¹⁶ ISA 210 åpner for en viss fleksibilitet ved å forklare at, dersom lov eller forskrift fastsetter ansvaret til ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i forhold til finansiell rapportering, kan revisor beslutte at loven eller forskriften omfatter ansvar som etter revisors skjønn har tilsvarende virkning som det som beskrives i ISA 210. For slikt ansvar som har tilsvarende virkning, kan revisor bruke ordlyden i loven eller forskriften til å beskrive det i engasjementsbrevet eller annen egnet form for skriftlig avtale. I slike tilfeller kan denne ordlyden også brukes i revisjonsberetningen til å beskrive ledelsens ansvar som påkrevd i punkt 26. I andre tilfeller, herunder når revisor velger ikke å bruke ordlyden i lov eller forskrift som er brukt i engasjementsbrevet, bruker revisor ordlyden i punkt 26.
- A23. I enkelte jurisdiksjoner kan lov eller forskrift som fastsetter ledelsens ansvar spesifikt henvise til ledelsens ansvar for tilstrekkeligheten av regnskapsbøker og regnskapsmateriale, eller regnskapssystem. Etersom bøker, materiale og systemer er en integrert del av den interne kontrollen (som definert i ISA 315),¹⁷ viser ikke beskrivelsen i ISA 210 og punkt 26 spesifikt til dem.

Revisors oppgaver og plikter (Jf. punkt 29–30)

- A24. Revisjonsberetningen angir at det er revisors oppgave å gi uttrykk for en mening om regnskapet på grunnlag av revisjonen, i motsetning til ledelsens ansvar for utarbeidelsen av regnskapet.
- A25. Referansen til de brukte standardene informerer brukerne av revisjonsberetningen om at revisjonen er utført i samsvar med etablerte standarder.
- A26. I samsvar med ISA 200 gir ikke revisor uttrykk for etterlevelse av ISA-ene i revisjonsberetningen med mindre revisor har oppfylt kravene i ISA 200 og alle andre ISA-er som er relevante for revisjonen.¹⁸

Revisors konklusjon (Jf. punkt 35–37)

Ordlyd i revisors konklusjon fastsatt i lov eller forskrift

- A27. ISA 210 forklarer at i enkelte tilfeller fastsetter lov eller forskrift i den relevante jurisdiksjonen ordlyden i revisjonsberetningen (som særskilt omfatter revisors konklusjon) på en måte som i vesentlig grad avviker fra kravene i ISA-ene. I slike tilfeller krever ISA 210 av revisor vurderer:
- Hvorvidt brukerne kan misforstå sikkerheten oppnådd gjennom revisjonen av regnskapet og, i så fall,
 - Hvorvidt en ytterligere forklaring i revisjonsberetningen kan redusere mulige misforståelser.

Dersom revisor konkluderer med at en ytterligere forklaring i revisjonsberetningen ikke kan redusere mulige misforståelser, krever ISA 210 at revisor ikke aksepterer revisjonsoppdraget, med mindre lov eller forskrift pålegger revisor å gjøre det. I samsvar med ISA 210 vil en revisjon utført i samsvar med slik lov eller forskrift ikke etterleve ISA-ene. Følgelig vil revisor i revisjonsberetningen ikke henvise til at revisjonen er blitt gjennomført i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder.¹⁹

«I det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling» eller «gir et rettviseende bilde»

- A28. Hvorvidt formuleringen «i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling» eller formuleringen «gir et rettviseende bilde» brukes i en bestemt jurisdiksjon, er bestemt i lov eller forskrift som styrer revisjon av regnskaper i den aktuelle jurisdiksjonen, eller av allment akseptert praksis i

¹⁶ ISA 210 punkt 6(b)(i)–(ii).

¹⁷ ISA 315 (revidert) «Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser» punkt 4(c).

¹⁸ ISA 200 punkt 20.

¹⁹ ISA 210 punkt 21.

den aktuelle jurisdiksjonen. Når lov eller forskrift krever bruk av en annen ordlyd, påvirker ikke dette kravet i punkt 14 i denne ISA-en om at revisor skal vurdere hvorvidt regnskapet er utarbeidet for å gi et rettviseende bilde i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde.

Beskrivelse av informasjon som regnskapet presenterer

A29. Når et regnskap er utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, angir revisors konklusjon at regnskapet i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling, eller gir et rettviseende bilde, av informasjonen som regnskapet er ment å presentere, for eksempel når det gjelder mange rammeverk med generelt formål, enhetens økonomiske stilling ved regnskapsperiodens slutt og enhetens resultat og kontantstrømmer for regnskapsperioden som er avsluttet.

Beskrivelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og hvordan det kan påvirke revisors konklusjon

A30. Identifiseringen av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering i revisors konklusjon er beregnet på å informere brukerne av revisjonsberetningen om konteksten for revisors konklusjon, ikke på å begrense evalueringen påkrevd i punkt 14. Det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering identifiseres med formuleringer som:

«... i samsvar med IFRS» eller

«... i samsvar med allment aksepterte regnskapsprinsipper i jurisdiksjon X ...»

A31. Når det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering omfatter standarder for finansiell rapportering og juridiske eller regulatoriske krav, identifiseres rammeverket med formuleringer som «... i samsvar med IFRS og kravene i selskapsloven i jurisdiksjon X». ISA 210 omhandler omstendigheter hvor det ikke foreligger konflikt mellom standardene for finansiell rapportering og de lovmessige eller regulatoriske kravene.²⁰

A32. Som angitt i punkt A8 kan regnskapet utarbeides i samsvar med to rammeverk for finansiell rapportering, som da begge er gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. Følgelig tas det hensyn til hvert rammeverk for seg ved formuleringen av revisors mening om regnskapet, og revisors mening, i samsvar med punkt 35–36, henviser til begge rammeverkene på følgende måte:

(a) Dersom regnskapet er i overensstemmelse med hvert av de to rammeverkene, gis det uttrykk for to meninger: En mening om at regnskapet er utarbeidet i samsvar med et av de gjeldende rammeverkene for finansiell rapportering (for eksempel det nasjonale rammeverket), og en mening om at regnskapet er utarbeidet i samsvar med det andre gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (for eksempel IFRS). Disse meningene kan uttrykkes hver for seg eller i én og samme setning (for eksempel, regnskapet gir i det alt vesentlige en dekkende fremstilling i samsvar med allment aksepterte regnskapsprinsipper i jurisdiksjon X og med IFRS).

(b) Dersom regnskapet er i overensstemmelse med et av rammeverkene, men ikke det andre, kan revisor gi uttrykk for en umodifisert mening om at regnskapet er utarbeidet i samsvar med det ene rammeverket (for eksempel det nasjonale rammeverket), og en modifisert mening med hensyn til det andre rammeverket (for eksempel IFRS) i samsvar med ISA 705.

A33. Som angitt i punkt A10 kan regnskapet være i overensstemmelse med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og, i tillegg, opplyse om graden av overensstemmelse av et annet rammeverk for finansiell rapportering. Som forklart i punkt A46 dekkes slike tilleggsopplysninger av revisors konklusjon, ettersom de ikke kan holdes tydelig atskilt fra regnskapet.

(a) Dersom opplysningen vedrørende etterlevelsen av det andre rammeverket er villedende, gir revisor uttrykk for en modifisert mening i samsvar med ISA 705.

²⁰ ISA 210 punkt 18.

- (b) Dersom opplysningen ikke er villedende, men revisor anser den for å være av fundamental betydning for brukernes forståelse av regnskapet, tilføyer revisor et presiseringsavsnitt i samsvar med ISA 706 for å rette oppmerksomhet mot opplysningen.

Andre rapporteringsoppgaver (Jf. punkt 38–39)

- A34. I enkelte jurisdiksjoner kan revisor også være pliktig til å uttale seg om andre forhold som kommer i tillegg til revisors oppgaver med og plikter til å avgi beretning til regnskapet i henhold til ISA-ene. Revisor kan for eksempel bli bedt om å uttale seg om visse forhold dersom revisor blir oppmerksom på dem under revisjonen av regnskapet. Alternativt kan revisor bli bedt om å utføre og uttale seg om ytterligere spesifiserte handlinger, eller å gi uttrykk for en mening om spesifikke forhold, for eksempel egnetheten av regnskapsbøker og regnskapsmateriale. Revisjonsstandarder i den aktuelle jurisdiksjonen gir ofte veiledning om revisors oppgaver og plikter knyttet til spesifikke ytterligere rapporteringsoppgaver i den aktuelle jurisdiksjonen.
- A35. I noen tilfeller kan relevant lov eller forskrift kreve eller tillate at revisor uttaler seg om disse andre oppgavene i revisjonsberetningen til regnskapet. I andre tilfeller kan revisor være pålagt eller tillatt å uttale seg om dem i en egen beretning.
- A36. Disse andre rapporteringsoppgavene omtales i et eget avsnitt i revisjonsberetningen for at de skal være tydelig atskilt fra revisors oppgaver med og plikter til å uttale seg om regnskapet i henhold til ISA-ene. Dersom det er relevant, kan dette avsnittet inneholde en eller flere undertitler som beskriver innholdet i de tilhørende underavsnittene om andre rapporteringsoppgaver.

Revisors underskrift (Jf. punkt 40)

- A37. Revisors underskrift er enten navnet på revisjonsfirmaet, revisors personlige navn eller begge, som påkrevd i den aktuelle jurisdiksjonen. I tillegg til revisors underskrift kan revisor i visse jurisdiksjoner være pålagt å oppgi revisors yrkestittel i revisjonsberetningen, eller det faktum at revisor eller firmaet, avhengig av omstendighetene, er godkjent av relevant lisensieringsmyndighet i den aktuelle jurisdiksjonen.

Dato for revisjonsberetningen (Jf. punkt 41)

- A38. Datoen for revisjonsberetningen informerer brukeren av revisjonsberetningen om at revisor har vurdert virkningen av hendelser og transaksjoner som revisor er blitt oppmerksom på og som har funnet sted frem til denne datoen. Revisors oppgaver og plikter vedrørende hendelser og transaksjoner som finner sted etter datoen for revisjonsberetningen, er omtalt i ISA 560.²¹
- A39. Ettersom revisor gir uttrykk for en mening om regnskapet og regnskapet er ledelsens ansvar, er det ikke mulig for revisor å konkludere med at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis før det er innhentet bevis for at alle regnskapsoppstillingene som inngår i regnskapet, inkludert tilhørende noter, er blitt utarbeidet og at ledelsen har påtatt seg ansvaret for dem.
- A40. I enkelte jurisdiksjoner angir lov eller forskrift de personene eller organene (for eksempel styret) som er ansvarlige for å avgjøre om alle regnskapsoppstillingene som inngår i regnskapet, inkludert tilhørende noter, er blitt utarbeidet, og fastsetter den nødvendige godkjenningprosessen. I slike tilfeller innhentes det bevis for denne godkjenningen før beretningen til regnskapet dateres. I andre jurisdiksjoner er godkjenningprosessen imidlertid ikke fastsatt i lov eller forskrift. I slike tilfeller vurderes rutinene som enheten følger ved utarbeidelse og slutføring av regnskapet med henblikk på enhetens ledelses- og styringsstruktur, for å identifisere personene eller organene som har myndighet til avgjøre om alle regnskapsoppstillingene som inngår i regnskapet, inkludert tilhørende noter, er blitt utarbeidet. I noen tilfeller identifiserer lov eller forskrift det punktet i regnskapets rapporteringsprosess hvor revisjonen forventes å være fullført.
- A41. I enkelte jurisdiksjoner må den endelige godkjenningen av regnskapet finne sted før regnskapet kan offentliggjøres. I disse jurisdiksjonene er den endelige godkjenningen fra aksjonærene ikke nødvendig for at revisor kan konkludere med at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig

²¹ ISA 560 «Hendelser etter balansedagen» punkt 10–17.

revisjonsbevis. Datoen for godkjenning av regnskapet er i henhold til ISA-ene den tidligste datoen hvor de med godkjennende myndighet har avgjort at alle regnskapsoppstillingene som inngår i regnskapet, inkludert tilhørende noter, er blitt utarbeidet, og hvor de med godkjennende myndighet har bekreftet at de påtar seg ansvaret for det aktuelle regnskapet.

Revisjonsberetning fastsatt i lov eller forskrift (Jf. punkt 43)

A42. ISA 200 forklarer at revisor kan være pålagt å etterleve juridiske eller regulatoriske krav i tillegg til ISA-ene.²² I så fall kan revisor være pålagt å bruke en utforming eller ordlyd i revisjonsberetningen som avviker fra den som er beskrevet i denne ISA-en. Som forklart i punkt 4, vil konsistens i revisjonsberetningen, når revisjonen er utført i samsvar med ISA-er, bidra til å øke troverdigheten i det globale markedet ved å gjøre revisjoner som er utført i samsvar med internasjonalt anerkjente standarder, lettere gjenkjennelige. Når forskjellene mellom de juridiske eller regulatoriske kravene og ISA-ene kun gjelder utformingen eller ordlyden i revisjonsberetningen og, som et minimum, hvert av elementene identifisert i punkt 43(a)(i) er inkludert i revisjonsberetningen, kan revisjonsberetningen henviser til internasjonale revisjonsstandarder. Under slike omstendigheter anses følgelig revisor å ha oppfylt kravene i ISA-ene, selv om utformingen og ordlyden som er brukt i revisjonsberetningen er fastsatt av lovmessige eller regulatoriske rapporteringskrav. Når spesifikke krav i en bestemt jurisdiksjon ikke er i strid med ISA-ene, vil valg av utformingen og ordlyden som brukes i denne ISA-en gjøre det lettere for brukerne av revisjonsberetningen å gjenkjenne revisjonsberetningen som en beretning til en revisjon som er utført i samsvar med ISA-ene. (ISA 210 omhandler omstendigheter hvor lov eller forskrift fastsetter utformingen eller ordlyden i revisjonsberetningen på måter som i vesentlig grad avviker fra kravene i ISA-ene.)

Revisjonsberetning ved revisjon utført i samsvar med både revisjonsstandarder i en bestemt jurisdiksjon og ISA-ene (Jf. punkt 44)

A43. Revisor kan i revisjonsberetningen henviser til at revisjonen er blitt utført i samsvar med både ISA-ene og de nasjonale revisjonsstandardene når, i tillegg til å etterleve de relevante nasjonale revisjonsstandardene, revisor etterlever hver enkelt ISA som er relevant for revisjonen.²³

A44. En referanse til både ISA-ene og de nasjonale revisjonsstandardene er ikke riktig dersom det foreligger en konflikt mellom kravene i ISA-ene og kravene i de nasjonale revisjonsstandardene som ville ha resultert i at revisor konkluderte annerledes eller ikke tilføyde et presiseringsavsnitt som, under de aktuelle omstendighetene, kreves av ISA-ene. Enkelte nasjonale revisjonsstandarder forbyr for eksempel revisor å tilføyde et presiseringsavsnitt for å fremheve usikkerhet knyttet til fortsatt drift, mens ISA 570 krever at revisor tilføyde et presiseringsavsnitt under slike omstendigheter.²⁴ I et slikt tilfelle viser revisjonsberetningen kun til de revisjonsstandardene (enten ISA-ene eller de nasjonale revisjonsstandardene) som revisjonsberetningen er utarbeidet i samsvar med.

Supplerende informasjon presentert sammen med regnskapet (Jf. punkt 46–47)

A45. I enkelte tilfeller kan det være bestemt ved lov, forskrift eller standarder at enheten presenterer supplerende informasjon sammen med regnskapet som ikke er bestemt av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, eller enheten kan frivillig velge å gjøre. Supplerende informasjon kan for eksempel bli presentert for å lette en brukers forståelse av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering eller for å gi en ytterligere forklaring av spesifikke regnskapsposter. Slik informasjon presenteres vanligvis i supplerende oppstillinger eller som tilleggsnoter.

A46. Revisors konklusjon dekker supplerende informasjon som ikke kan holdes tydelig atskilt fra regnskapet som følge av opplysningenes art eller måten de er presentert på. Dette vil for eksempel være tilfellet når notene i regnskapet inneholder en redegjørelse av i hvilken grad regnskapet

²² ISA 200 punkt A55.

²³ ISA 200 punkt A56.

²⁴ ISA 570 «Fortsatt drift» punkt 19.

- etterlever et annet rammeverk for finansiell rapportering. Revisors konklusjon vil også dekke noter eller supplerende oppstillinger som det finnes kryssreferanser til i regnskapet.
- A47. Det er ikke nødvendig å henvise spesifikt til supplerende informasjon som dekkes av revisors konklusjon i innledningsavsnittet i revisjonsberetningen, når det er henvist tilstrekkelig til notene i beskrivelsen av elementene i regnskapet i innledningsavsnittet.
- A48. Revisjon av supplerende informasjon er ikke i alle tilfeller påkrevd etter lov eller forskrift, og ledelsen kan velge å be revisor om ikke å inkludere supplerende informasjon i omfanget av revisjonen av regnskapet.
- A49. Ved evaluering av hvorvidt urevidert supplerende informasjon er presentert på en måte som kan oppfattes som om den dekkes av revisors konklusjon, vurderer revisor for eksempel hvor informasjonen er presentert i forhold til regnskapet og eventuelt revidert supplerende informasjon, og hvorvidt den er tydelig merket som «urevidert».
- A50. Ledelsen kan endre presentasjonen av urevidert supplerende informasjon som kan oppfattes som om den dekkes av revisors konklusjon ved for eksempel å:
- Fjerne eventuelle kryssreferanser i regnskapet til ureviderte supplerende oppstillinger eller ureviderte noter slik at skillet mellom revidert og urevidert informasjon er tilstrekkelig tydelig.
 - Plassere den ureviderte supplerende informasjonen atskilt fra regnskapet eller, dersom dette ikke lar seg gjøre ut fra omstendighetene, som et minimum plassere de ureviderte noteopplysningene samlet i slutten av de pålagte notene til regnskapet og tydelig merke dem som ureviderte. Ureviderte noter som er plassert blant de reviderte notene kan feilaktig oppfattes som om de er revidert.
- A51. Det faktum at supplerende informasjon er urevidert, fritar ikke revisor for ansvaret for å lese denne informasjonen for å identifisere vesentlige uoverensstemmelser med det reviderte regnskapet. Revisors oppgaver og plikter i forbindelse med urevidert supplerende informasjon er i overensstemmelse med dem som er beskrevet i ISA 720.²⁵

²⁵ ISA 720 «Revisors oppgaver og plikter vedrørende annen informasjon i dokumenter som inneholder det reviderte regnskapet».

Vedlegg

(Jf. punkt A14)

Eksempler på revisjonsberetninger til regnskaper

- Eksempel 1: En revisjonsberetning til et regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi en dekkende fremstilling, som er beregnet på å oppfylle behov for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets (for eksempel International Financial Reporting Standards).
- Eksempel 2: En revisjonsberetning til et regnskap utarbeidet i samsvar med et regelbasert rammeverk, som er beregnet på å oppfylle behov for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets.
- Eksempel 3: En revisjonsberetning til et konsolidert regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi en dekkende fremstilling, som er beregnet på å oppfylle behov for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets (for eksempel International Financial Reporting Standards).
- Eksempel 4: * Tilpasset norske forhold. En revisjonsberetning til et regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, som er beregnet på å oppfylle behov for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets (her International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU).

* Eksempelet er ikke en del av ISA-en fastsatt av IAASB.

Eksempel 1:

Omstendighetene som omfattes er som følger:

- **Revisjon av et fullstendig regnskap.**
- **Regnskapet er et regnskap med generelt formål utarbeidet av enhetens ledelse i samsvar med International Financial Reporting Standards.**
- **Vilkårene for revisjonsoppdraget reflekterer beskrivelsen av ledelsens ansvar for regnskapet i ISA 210.**
- **I tillegg til revisjonen av regnskapet har revisor andre rapporteringsoppgaver bestemt i lokal lov.**

UAVHENGIG REVISORS BERETNING

[Relevant adressat]

Uttalelse om regnskapet²⁶

Vi har revidert det medfølgende regnskapet for ABC AS som består av balanse per 31. desember 20X1, resultatregnskap, oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling for det avsluttede regnskapsåret, og et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger.

Ledelsens²⁷ ansvar for regnskapet

Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet og for at det gir en dekkende fremstilling i samsvar med International Financial Reporting Standards,²⁸ og for slik intern kontroll som ledelsen finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil.

Revisors oppgaver og plikter

Vår oppgave er å gi uttrykk for en mening om dette regnskapet på bakgrunn av vår revisjon. Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene. Disse standardene krever at vi etterlever etiske krav og planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

En revisjon innebærer utførelse av handlinger for å innhente revisjonsbevis for beløpene og opplysningene i regnskapet. De valgte handlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil. Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for

²⁶ Undertittelen «Uttalelse om regnskapet» er unødvendig når den andre undertittelen «Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav» ikke anvendes.

²⁷ Eller et annet begrep som er hensiktsmessig innenfor rammen av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

²⁸ Når ledelsens ansvar er å utarbeide et regnskap som gir et rettviseende bilde, kan dette formuleres slik: «Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet og for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med International Financial Reporting Standards, og for slik ... »

selskapets utarbeidelse av et regnskap som gir en dekkende fremstilling,²⁹ med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av selskapets interne kontroll.³⁰ En revisjon omfatter også en vurdering av om de anvendte regnskapspolicyene er hensiktsmessige og om regnskapsestimaterne utarbeidet av ledelsen er rimelige, samt en vurdering av den generelle presentasjonen av regnskapet.

Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Konklusjon

Etter vår mening gir regnskapet i det alt vesentlige en dekkende fremstilling (eller «et rettviseende bilde») av den finansielle stillingen til ABC AS per 31. desember 20X1, og av selskapets resultater og kontantstrømmer for det avsluttede regnskapsåret i samsvar med International Financial Reporting Standards.

Uttalelser om øvrige lovmessige og regulatoriske krav

[Formen på og innholdet i dette avsnittet i revisjonsberetningen vil variere avhengig av hvilke øvrige rapporteringsoppgaver revisor har.]

[Revisors underskrift]

[Dato for revisjonsberetningen]

[Revisors adresse]

²⁹ I tilfellet i fotnote 28 kan dette formuleres slik: «Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av et konsolidert regnskap som gir et rettviseende bilde, med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll.»

³⁰ I tilfeller der revisor også er ansvarlig for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av intern kontroll i forbindelse med revisjonen av regnskapet, må denne setningen formuleres slik: «Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av et regnskap som gir en dekkende fremstilling, med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene». I tilfellet i fotnote 28 kan dette formuleres slik: «Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for selskapets utarbeidelse av et regnskap som gir et rettviseende bilde, med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene.»

Eksempel 2:

Omstendighetene som omfattes er som følger:

- **Revisjon av et fullstendig regnskap bestemt i lov eller forskrift.**
- **Regnskapet er et regnskap med generelt formål utarbeidet av enhetens ledelse i samsvar med rammeverket for finansiell rapportering (lov XYZ) i jurisdiksjonen X (det vil si et rammeverk for finansiell rapportering, som omfatter lov eller forskrift, utformet for å oppfylle behov for finansiell informasjon som er felles for en bred brukerkrets, men som ikke er et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde).**
- **Vilkårene for revisjonsoppdraget gjenspeiler beskrivelsen av ledelsens ansvar for regnskapet i ISA 210.**

UAVHENGIG REVISORS BERETNING

[Relevant adressat]

Vi har revidert det medfølgende regnskapet for ABC AS, som består av balanse per 31. desember 20X1, resultatregnskap, oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling for det avsluttede regnskapsåret, og et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger.

Ledelsens³¹ ansvar for regnskapet

Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet i samsvar med lov XYZ i jurisdiksjon X, og for slik intern kontroll som ledelsen finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil.

Revisors oppgaver og plikter

Vår oppgave er å gi uttrykk for en mening om dette regnskapet på bakgrunn av vår revisjon. Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene. Disse standardene krever at vi etterlever etiske krav og planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

En revisjon innebærer utførelse av handlinger for å innhente revisjonsbevis for beløpene og opplysningene i regnskapet. De valgte handlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil. Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for selskapets utarbeidelse av regnskapet, med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av selskapets interne kontroll.³² En revisjon omfatter også en vurdering av om de anvendte regnskaps-policyene er hensiktsmessige og om regnskapsestimaterne utarbeidet av ledelsen er rimelige, samt en vurdering av presentasjonen av regnskapet.

³¹ Eller et annet begrep som er hensiktsmessig innenfor rammen av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

³² I tilfeller der revisor også er ansvarlig for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av intern kontroll i forbindelse med revisjonen av regnskapet, må denne setningen formuleres slik: «Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av regnskapet med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene.»

Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Konklusjon

Etter vår mening er regnskapet for ABC AS for regnskapsåret som ble avsluttet 31. desember 20X1 i det alt vesentlige utarbeidet i samsvar med lov XYZ i jurisdiksjon X.

[Revisors underskrift]

[Dato for revisjonsberetningen]

[Revisors adresse]

Eksempel 3:

Omstendighetene som omfattes er som følger:

- **Revisjon av et konsolidert regnskap med generelt formål utarbeidet av ledelsen av morselskapet i samsvar med International Financial Reporting Standards.**
- **Vilkårene for konsernrevisjonsoppdraget gjenspeiler beskrivelsen av ledelsens ansvar for regnskapet i ISA 210.**
- **I tillegg til revisjonen av konsernregnskapet har revisor andre rapporteringsoppgaver bestemt i lokal lov.**

UAVHENGIG REVISORS BERETNING

[Relevant adressat]

Uttalelse om det konsoliderte regnskapet³³

Vi har revidert det medfølgende konsoliderte regnskapet for ABC AS og dets datterselskaper, som består av konsolidert balanse per 31. desember 20X1, konsolidert resultatregnskap, oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling for det avsluttede regnskapsåret, og et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger.

Ledelsens³⁴ ansvar for det konsoliderte regnskapet

Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av det konsoliderte regnskapet og for at det gir en dekkende fremstilling i samsvar med International Financial Reporting Standards,³⁵ og for slik intern kontroll som ledelsen finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et konsolidert regnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil.

Revisors oppgaver og plikter

Vår oppgave er å gi uttrykk for en mening om det konsoliderte regnskapet på bakgrunn av vår revisjon. Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene. Disse standardene krever at vi etterlever etiske krav og planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at det konsoliderte regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

En revisjon innebærer utførelse av handlinger for å innhente revisjonsbevis for beløpene og opplysningene i det konsoliderte regnskapet. De valgte handlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for at det konsoliderte regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil. Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for selskapets utarbeidelse av et konsolidert regnskap som gir

³³ Undertittelen «Uttalelse om det konsoliderte regnskapet» er unødvendig når den andre undertittelen «Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav» ikke anvendes.

³⁴ Eller et annet begrep som er hensiktsmessig innenfor rammen av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

³⁵ Når ledelsens ansvar er å utarbeide et regnskap som gir et rettviseende bilde, kan dette formuleres slik: «Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av et konsolidert regnskap som gir et rettviseende bilde i samsvar med International Financial Reporting Standards, og for slik ... »

en dekkende fremstilling,³⁶ med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av selskapets interne kontroll.³⁷ En revisjon omfatter også en vurdering av om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige og om regnskapsestimatene som er utarbeidet av ledelsen er rimelige, samt en vurdering av den generelle presentasjonen av det konsoliderte regnskapet.

Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Konklusjon

Etter vår mening gir det konsoliderte regnskapet i det alt vesentlige en dekkende fremstilling (eller et rettviseende bilde) av den finansielle stillingen til ABC AS og dets datterselskaper per 31. desember 20X1, og av deres resultater og kontantstrømmer for det avsluttede regnskapsåret i samsvar med International Financial Reporting Standards.

Uttalelse om øvrige lovmessige og regulatoriske krav

[Formen på og innholdet i dette avsnittet i revisjonsberetningen vil variere avhengig av hvilke øvrige rapporteringsoppgaver revisor har.]

[Revisors underskrift]

[Dato for revisjonsberetningen]

[Revisors adresse]

³⁶ Når det gjelder fotnote 35, kan dette formuleres slik: «Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av et konsolidert regnskap som gir et rettviseende bilde, med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll.»

³⁷ I tilfeller der revisor også er ansvarlig for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av intern kontroll i forbindelse med revisjonen av det konsoliderte regnskapet, må denne setningen formuleres slik: «Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av et konsolidert regnskap som gir en dekkende fremstilling, med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene.» Når det gjelder fotnote 35, kan dette formuleres slik: «Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av et konsolidert regnskap som gir et rettviseende bilde, med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene.»

Eksempel 4:^a

Omstendighetene som omfattes er som følger:

- **Revisjon av et fullstendig regnskap.**
- **Regnskapet er et regnskap med generelt formål utarbeidet av enhetens ledelse i samsvar med International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU.**
- **Vilkårene for revisjonsoppdraget reflekterer beskrivelsen av ledelsens ansvar for regnskapet i ISA 210.**
- **I tillegg til revisjonen av regnskapet har revisor andre rapporteringsoppgaver bestemt i norsk lov.**
- **Revisjonsberetningen til årsregnskapet avgis i samsvar med norsk revisorlov.**

REVISORS BERETNING

Uttalelse om årsregnskapet^b

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS, som består av balanse per 31. desember 20X1, resultatregnskap som viser et overskudd/underskudd på kr xxx, oppstilling over endringer i egenkapital, kontantstrømoppstilling og [oppstilling av totalresultat] for regnskapsåret avsluttet per denne datoen, og en beskrivelse av vesentlige anvendte regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger.

Ledelsens^c ansvar for årsregnskapet

Ledelsen er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet og for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU,^d og for slik intern kontroll som ledelsen finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et årsregnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil.

Revisors oppgaver og plikter

Vår oppgave er å gi uttrykk for en mening om dette årsregnskapet på bakgrunn av vår revisjon. Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder internasjonale revisjonsstandarder vedtatt av International Auditing and Assurance Standards Board. Revisjonsstandardene krever at vi etterlever etiske krav og planlegger og gjennomfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

En revisjon innebærer utførelse av handlinger for å innhente revisjonsbevis for beløpene og opplysningene i årsregnskapet. De valgte handlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av

^a Særnorsk tekst. Eksempelen er ikke en del av ISA-en fastsatt av IAASB.

^b Undertittelen «Uttalelse om årsregnskapet» er unødvendig når den andre undertittelen «Uttalelse om øvrige forhold» ikke anvendes.

^c Eller et annet begrep som er hensiktsmessig innenfor rammen av det juridiske rammeverket i den aktuelle jurisdiksjonen.

^d Når ledelsens ansvar er å utarbeide et regnskap som gir en dekkende fremstilling, kan dette formuleres slik: «Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av et regnskap som gir en dekkende fremstilling i samsvar med International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU, og for slik ...»

risikoene for at årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil. Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for selskapets utarbeidelse av et årsregnskap som gir et rettviseende bilde.^e Formålet er å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av selskapets interne kontroll.^f En revisjon omfatter også en vurdering av om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige og om regnskapsestimaterne utarbeidet av ledelsen er rimelige, samt en vurdering av den samlede presentasjonen av årsregnskapet.

Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Konklusjon

Etter vår mening er årsregnskapet avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av den finansielle stillingen til ABC AS per 31. desember 20X1, og av resultater, endringer i egenkapitalen og kontantstrømmer for regnskapsåret som ble avsluttet per denne datoen i samsvar med International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU.

Uttalelse om øvrige forhold

Årsberetningen

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, mener vi at opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Registrering og dokumentasjon

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, og kontrollhandlinger vi har funnet nødvendig i henhold til attestasjonsstandard ISAE 3000, mener vi at ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge,

[Revisors underskrift]

[Dato for revisjonsberetningen]

[Revisors adresse]

^e I tilfellet i fotnote 40 kan dette formuleres slik: «Ved utføringen av disse risikovurderingshandlingene tar revisor hensyn til intern kontroll som er relevant for enhetens utarbeidelse av et regnskap som gir en dekkende fremstilling, for å kunne utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke med det formål å gi uttrykk for noen mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll.»

^f I tilfeller der revisor også er ansvarlig for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av intern kontroll i forbindelse med revisjonen av regnskapet, må setningene formuleres slik: «Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av et regnskap som gir et rettviseende bilde. Formålet er å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene». Når det gjelder fotnote 40, kan dette formuleres slik: «Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av et regnskap som gir en dekkende fremstilling med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene.»