

Nytt engasjementsbrev

Den norske versjonen av den internasjonale revisjonsstandarden ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget gjelder fra og med revisjonen av 2010.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor/siviløkonom
Nils Farstad
Den norske Revisorforening

Standarden krever skriftlig avtale med revisjonsklienter som, som et minimum, må inneholde dokumentasjon av at ledelsen erkjenner og forstår sitt ansvar for utarbeidelsen av regnskapet, for intern kontroll og for å gi revisor nødvendig tilgang til informasjon (Se punkt 6, jf. punktene 10 og 11).

Standarden inneholder i vedlegg 3 et eksempel på engasjementsbrev for revisjonsoppdrag, tilpasset norske forhold, som er gjengitt nedenfor. Dette erstatter eksemplet som er vedlegg til RS 210 *Vilkår for revisjonsoppdrag*. (Vedlegg 1 til ISA 210 inneholder oversettelse av eksemplet i den engelske originalversjon av ISA-en.)

Det nye særnorske eksemplet er ikke bindende, men ment som veiledning. Det må tilpasses de konkrete forhold på det enkelte oppdrag. Utgangspunktet er å omtale de oppgaver revisor etter revisorloven må utføre for revisjonspliktige foretak, det vil si revisjon av årsregnskapet og de aktuelle delene av årsberetningen, samt kontroll av registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Eksemplet omtaler også uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen og attestasjon av næringsoppgave og kontrolloppstilling mv. Brevet kan også utvides til å omfatte eventuelle andre tjenester som bistand med teknisk utarbeidelse av årsregnskap og ligningspapirer. Det kan naturligvis også utarbeides egne engasjementsbrev om man finner det mer praktisk.

Bør det sendes nytt brev til alle klienter?

Det har vært mange spørsmål om det nye engasjementsbrevet. Siden det er endret fra det som var vedlegg til RS 210, er det

naturlig å vurdere det for bruk på alle revisjonsklienter, ikke bare nye.

Dersom det ikke allerede foreligger noen skriftlig avtale (jf. innledningen), bør anledningen benyttes til å utarbeide et fullstendig avtalebrev.

Ved løpende revisjonsoppdrag som vi har i Norge, skal revisor for øvrig hele tiden vurdere hvorvidt omstendigheter krever at vilkårene for revisjonsoppdraget må endres, og hvorvidt det er behov for å minne klienten om de eksisterende vilkårene for revisjonsoppdraget (jf. ISA 210 punkt 13).

I punkt A28 nevnes følgende faktorer som kan gjøre det nødvendig å endre vilkårene for revisjonsoppdraget eller å minne om de eksisterende vilkårene:

- Enhver indikasjon på at enheten misforstår målet med og omfanget av revisjonen.
- Enhver endring i vilkårene eller spesielle vilkår for revisjonsoppdraget.
- En nylig endring i toppledelsen.
- En vesentlig endring i eierforhold.
- En vesentlig endring i type eller størrelse på enhetens virksomhet.
- En endring i juridiske eller regulatoriske krav.

- En endring i rammeverket for finansiell rapportering som ligger til grunn for utarbeidelsen
- av regnskapet.
- En endring i andre rapporteringskrav.

Ett moment som taler for å utarbeide et nytt avtalebrev for alle klienter nå, er at revisjonen heretter skal utføres i tråd med de internasjonale revisjonsstandardene, ISA-ene. Dette innebærer blant annet ny utforming av revisors beretning.

Eksemplet slik det fremstår i vedlegg 3 til ISA 210

Nedenfor følger et eksempel på et engasjementsbrev for revisjon av et regnskap med generelt formål utarbeidet i samsvar med god regnskapsskikk i Norge (GRS). Brevet er ikke bindende, men er bare ment som en veiledning som kan brukes i forbindelse med de vurderingene som er omtalt i denne ISA-en. Brevet må tilpasses de enkelte krav og omstendigheter. Det er utarbeidet med sikte på revisjon av et løpende revisjonsoppdrag og må tilpasses dersom det skal brukes i forbindelse med regnskap for en enkelt regnskapsperiode (se punkt 13 i denne ISA-en). Det kan være hensiktsmessig å søke juridisk bistand for å få bekreftet egnetheten av utkast til brev.

AKTUARBREGNINGER OG TJENESTER

Kollektiv pensjonsforsikring og AFP.
Aktuarberegning av pensjonsforpliktelse utføres av NIA til konkurransedyktige priser. Hurtig leveringstid.

NIA – Nordic Insurance Administration AS

Forskningsparken – Gaustadalleen 21 – 0349 Oslo
Tlf: 22 95 82 70 – Fax: 22 95 82 71 – E-post: nia@aktuar.com

Til relevant representant for ledelsen eller styret i ABC AS:¹

Revisjonens mål og omfang

Vi er valgt som revisor for ABC AS med virkning fra regnskapsåret 20X1. Vi skal revidere selskapets årsregnskap som består av balanse, resultatregnskap, [oppstilling over endringer i egenkapital] og [kontantstrømoppstilling for regnskapsåret], og en beskrivelse av anvendte regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger. Vi vil med dette bekrefte vår aksept og vår forståelse av dette revisjonsoppdraget i form av dette brevet. Vår revisjon vil bli utført for å gi uttrykk for en mening om² årsregnskapet, og om 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, ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokførings-skikk i Norge.

Revisors oppgaver og plikter

Årsregnskapet og de aktuelle delene av årsberetningen

Vi vil utføre vår revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene) vedtatt av International Auditing and Assurance Standards Board. Disse standardene 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 risikoene for at årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil. En revisjon innebærer også en vurdering av hensiktsmessigheten av regnskapsprinsippene som er brukt og rimeligheten av regnskapsestimater som er utarbeidet av ledelsen, så vel som en vurdering av den samlede presentasjonen av årsregnskapet.

På grunn av en revisjons iboende begrensninger, sammen med den interne

kontrollens iboende begrensninger, er det alltid risiko for at ikke all vesentlig feilinformasjon i regnskapet avdekkes, selv om revisjonen er planlagt og gjennomført i samsvar med ISA-ene.

Ved vår risikovurdering vurderer vi den interne kontrollen som er relevant for enhetens utarbeidelse av årsregnskapet med det formål å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av enhetens interne kontroll. Vi vil imidlertid informere skriftlig om eventuelle vesentlige mangler i den interne kontrollen som er relevante for revisjonen av årsregnskapet og som vi har identifisert under revisjonen.

Registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger

Vi vil utføre vår attestasjon i samsvar med internasjonal standard for attestasjonsoppdrag (ISAE) 3000, «*Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller begrenset revisjon av historisk finansiell informasjon*». Denne standarden krever at vi etterlever etiske krav, planlegger og gjennomfører vårt arbeid for å oppnå betryggende sikkerhet for at det ikke er vesentlige formelle mangler knyttet til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Slike vurderinger innebærer gjennomføring av kontrollhandlinger for å innhente bevis om disse forholdene. De valgte kontrollhandlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for vesentlige mangler.

Ved vurderingene av ledelsens plikter med hensyn til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, innhenter revisor informasjon om foretakets interne rutiner for å vurdere samsvaret med lov, forskrift og god bokførings-skikk, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av selskapets interne kontroll.

Uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen

Vi vil i den grad det er aktuelt etter selskapslovgivningen å avgi uttalelser, bekreftelser eller redegjørelser, utføre vår attestasjon i samsvar med attestasjonsstandard SA 3802 vedtatt av Den norske Revisorforening. Denne standarden

krever at vi oppfyller etiske krav, planlegger og gjennomfører vårt arbeid for å oppnå moderat sikkerhet eller betryggende sikkerhet for uttalelser til Foretaksregisteret om henholdsvis forholdet til kreditorene ved kapitalnedsettelse, i uttalelser til aksjeeierne, stifterne eller styret. Tilsvarende krav gjelder for bekreftelser til Foretaksregisteret om innbetalt kapital.

En attestasjon innebærer utførelse av handlinger for å innhente bevis for informasjonen i den lovpålagte rapporteringen. De valgte handlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for at informasjonen inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil.

Attestasjon på næringsoppgave og kontrolloppstillingen mv.

Ligningsloven krever at revisor underskriver næringsoppgaven og kontrolloppstillingen for revisjonspliktige. Det vil også kunne være aktuelt å attestere på andre oppgaver til skatteetaten. Vi vil utføre vår attestasjon i samsvar med attestasjonsstandard SA 3801 vedtatt av Den norske Revisorforening. Denne standarden krever at vi etterlever etiske krav, planlegger og gjennomfører vårt arbeid for å oppnå betryggende sikkerhet for at grunnlaget for opplysninger om skatte- og avgiftsmessige forhold i næringsoppgaven er i overensstemmelse med lovgivningen, herunder at foretakets vurderinger av opplysninger som er relevante for beregning av skatter og avgifter er innenfor rammen av hva skatte- og avgiftsreglene og forvaltningspraksis tilsier. Standarden krever videre at vi planlegger og utfører vårt arbeid for å oppnå betryggende sikkerhet for at grunnlaget for foretakets opplysninger i kontrolloppstillingen om oppgavepliktige og avgiftspliktige beløp er i overensstemmelse med relevant lovgivning, det er samsvar mellom regnskapets tall og de beløp som er innrapportert på «Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver» (RF1025) og rapporterings- og bokføringsmessige forhold samt at behandling av skattetrekkmidler er i samsvar med relevant lovgivning.

Attestasjonen vil bygge på vårt arbeid med revisjon av årsregnskapet og de valgte handlingene utover dette vil

1 Adressater og henvisninger i brevet må tilpasses omstendighetene ved oppdraget, herunder den relevante jurisdiksjonen. Det er viktig å referere til de rette personene – se punkt A21.

2 Ved revisjon av stiftelser vil målet med revisjonen tilpasses kravene i stiftelsesloven.

avhenge av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for at informasjonen inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil.

Ledelsens ansvar

Vår revisjon vil bli utført med utgangspunkt i at ledelsen [og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll]³ erkjenner og forstår at de har ansvaret for:

- Utarbeidelsen av et årsregnskap som gir et rettvise bilde i samsvar med GRS.
- At kravene i lov og god bokførings-skikk om dokumentasjon, bokføring, spesifikasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger er fulgt.
- At kravene i lov, forskrift og forvaltningspraksis om selskapets rapportering til skatte- og avgiftsmyndighetene er fulgt. Herunder også rettidig innsendelse av rapporteringen.
- Å påse at selskapets regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll, herunder 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; og
- Å gi oss:
 - Tilgang til all den informasjonen [ledelsen] er kjent med som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet, for eksempel regnskapsmateriale, dokumentasjon og andre forhold;
 - Ytterligere informasjon som vi kan be [ledelsen] om i forbindelse med revisjonen, og
 - Ubegrenset tilgang til personer i enheten som vi finner det nødvendig å innhente revisjonsbevis fra.

Som ledd i vår revisjon vil vi be [ledelsen og, der det er relevant, styret] om en skriftlig bekreftelse på uttalelser som vil bli avgitt i forbindelse med revisjonen.

Taushetsplikt

Både ansvarlig revisor og revisors medarbeidere har taushetsplikt om alt de får kjennskap til under utførelsen av arbeidet. Taushetsplikten gjelder ubegrenset i

tid, også etter at oppdraget eventuelt er avsluttet.

Honorar

Vårt honorar for lovpålagt revisjon bygger på de forutsetningene som er angitt i vårt tilbud til Dem. (Vårt honorar for lovpålagt revisjon vil bli beregnet på grunnlag av medgått tid). Honorar for uttalelser etter selskapslovgivningen faktureres på grunnlag av medgått tid i henhold til standard timesatser.

Rapportering

Revisjonsberetning

Etter at årsregnskap og årsberetning er fastsatt av styret, vil vi avslutte årets revisjonsarbeid og avgi vår revisjonsberetning til generalforsamlingen. Her bekrefter vi at revisjonen er utført i henhold til lov, forskrift og god revisjonsskikk og uttaler oss om hvorvidt:

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter
- selskapets ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med det aktuelle rammeverket for økonomisk rapportering
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

I spesielle tilfeller kan vi ved våre undersøkelser finne at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for styret eller daglig leder. I slike tilfeller skal vi gi informasjon om dette i revisjonsberetningen. Vi plikter også å gi opplysninger om andre forhold som etter vår mening bør komme til eiernes kunnskap.

Det kan være nødvendig å endre beretningens form og innhold i lys av revisjonens funn.

Nummererte brev til selskapet

Forhold vi finner det nødvendig å påpeke, vil bli tatt inn i brev som nummereres fortløpende. Slike brev skal journalføres hos dere i en protokoll og oppbevares på en ordnet og betryggende måte.

I henhold til revisorloven av 15.01.1999 § 5–2 skal følgende forhold rapporteres i nummerert brev overfor selskapets ledelse:

- Mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.
- Feil og mangler ved organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen.
- Misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet.
- Forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder.
- Begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift.
- Begrunnelse for å si fra seg oppdrag etter § 7–1.

Annen rapportering og kommunikasjon

Andre forhold vil bli tatt opp muntlig og/eller skriftlig etter behov. Ansvarlig revisor på oppdraget vil være statsautorisert revisor/registrert revisor..., som på vegne av oss vil være ansvarlig for utførelsen av revisjonen. I tillegg vil en eller flere revisormedarbeidere bli knyttet til oppdraget under ledelse av ansvarlig revisor.

[Annen relevant informasjon]

[Sett inn annen relevant informasjon, for eksempel, fakturering og andre særskilte vilkår.]

Vi håper innholdet i dette brevet samsvarer med Deres forståelse av revisors rolle og ansvarsområder, og vi ser fram til et godt og konstruktivt samarbeid.

Vi ber om at dere underskriver og returnerer vedlagte kopi av brevet for å bekrefte at dere samtykker i vilkårene for revisjonen av regnskapet, herunder våre respektive ansvarsområder.

[Revisjonsfirma] XYZ AS

Undertegnede bekrefter mottakelse og samtykker i vilkårene på vegne av ABC AS.

(signert)

Navn og stilling

Dato

³ Bruk den terminologien som er tilpasset omstendighetene.

Revisjon

Tilpasninger av innholdet

Honorar og fakturering

Engasjementsbrevet kan gjerne bygges ut med mer detaljerte bestemmelser om faktureringsrutiner, konsekvenser av ulike former for forsinket betaling, forskuddsbetaling, renteberegning etc.

Det kan være aktuelt å presisere at revisor ved eventuell oppsigelse fra klientens side forbeholder seg rett til å få betalt for den arbeidstiden som er påløpt inntil varsel om oppsigelsen er mottatt.

Dersom det er avtalt fast pris for oppdraget, må forutsetningene presiseres i avtalebrevet. Det bør fremgå at prisen er basert på tilfredsstillende intern kontroll slik at eventuelt ekstraarbeid som blir nødvendig som følge av eventuelle svakheter i selskaps rutiner, blir fakturert i tillegg.

Eksempelbrevet viser til «standard timesatser». Det kan leses som om revisorbransjen opererer med en felles pristarif. Revisor bør påse at det ikke blir oppfattet slik.

Klientens oppgaver og arbeid av betydning for revisjonens utførelse

Det kan være nyttig å avtale hvilket materiale revisor skal motta fra klienten og frister for når klienten skal ha ferdigstilt materialet som revisor skal bygge på ved utførelsen av revisjonen. Dette gjelder for eksempel ferdig regnskapsoppsett, saldo-balanser, avstemminger og spesifikasjoner.

Mulig erstatningsansvar

Revisors eventuelle erstatningsansvar i tilknytning til selve revisjonsoppdraget er regulert i revisorloven kapittel 8 og trenger ingen omtale i engasjementsbrevet. Noen revisjonsfirmaer tar i sine avtaler inn ansvarsbegrensninger og presiseringer i forbindelse med andre tjenester, for eksempel at revisor ved ikke-lovpålagte tjenester vil ha ansvar for økonomiske tap som er en direkte, faktisk og påregnelig følge av at revisor forsettlig eller grovt uaktsomt har handlet i strid med klare forutsetninger for den inngåtte kontrakt, og at ansvaret for revisor begrenses oppad til tre ganger det i oppdraget til enhver tid påløpte honorar. Det kan presiseres at krav fra klienten kun kan reises mot XXX AS og/eller den eller de personer som i engasjementsbrevet er angitt som ansvarlig for oppdraget og således ikke mot underleverandør eller ansatt.

Bistand utover lovpålagte oppgaver

Revisor yter ofte bistand utover ordinær revisjon til revisjonskundene. En vanlig type bistand er teknisk utarbeidelse av årsregnskap og ligningspapirer. Dersom slik bistand er avtalt med revisjonskunden, kan dette også fremgå av engasjementsbrevet, eventuelt tas inn i en separat avtale. Om revisor ønsker å begrense sitt mulige ansvar for tilleggstjenester, bør realitet og form vurderes nøye før det eventuelt tas med i brevet. En mulig formulering av et avsnitt om slik bistand kan være:

«I tillegg til de oppgaver som følger av lovgivningen, vil vi foreta teknisk utarbeidelse av årsregnskap og ligningspapirer med vedlegg. Utarbeidelsen vil foretas på grunnlag av informasjon mottatt fra selskapet. I denne forbindelse gjør vi oppmerksom på at selskapet er ansvarlig for at innholdet i årsregnskapet og ligningspapirene med vedlegg er fullstendig og korrekt. Reglene om tilleggsskatt og praktiseringen av regelverket medfører at konsekvensene av feil eller utelatelser i ligningsoppgavene kan bli vesentlige. Selskapet må følgelig kvalitetskontrollere utkast til årsregnskap og ligningspapirer med vedlegg før signering og innsendelse.

Eventuell tilleggsskatt eller forsinkelsesavgift vil være klientens ansvar/kostnad. Vårt ansvar vil beløpsmessig ikke være større enn tre ganger vårt honorar knyttet til den tekniske utarbeidelsen. Vi kan bistå selskapet med innsendelse til Regnskapsregisteret, dersom dette er særskilt avtalt. Eventuell forsinkelsesavgift vil være klientens ansvar, men likevel slik at vi er solidarisk ansvarlig for eventuell forsinkelsesavgift som skyldes forsinkelse fra vår side dersom alle regnskapspapirer som skal sendes til Brønnøysundregistrene, er ferdig signert innen 1. juni.»

Av andre momenter som det kan være aktuelt å ta inn i et engasjementsbrev, kan vi nevne informasjonsrisiko og voldgift. Dette kan for eksempel omtales slik:

Informasjonsrisiko

Med mindre annet særskilt avtales, er partene enige om at all skriftlig informasjon, også konfidensiell informasjon, kan oversendes ved bruk av e-post eller på annen måte utveksles elektronisk. Kunden kjenner til og aksepterer den risiko som er knyttet til slik elektronisk informasjonsut-

veksling. Uavhengig av dette er partene ansvarlige for på hver sin side å sørge for at vanlige forholdsregler ved elektronisk informasjonsutveksling blir ivarettatt, herunder at en har installert, og holder oppdatert, adekvat programvare for virusbeskyttelse og lignende.

Voldgift

Twist mellom partene om tolkninger av denne avtalen skal søkes løst ved forhandlinger. Fører ikke slike forhandlinger frem innen to uker fra tvisten oppstod, kan hver av partene forlange tvisten avgjort med endelig virkning ved voldgift i Norge etter norske prosessregler.

Ytterligere informasjon i engasjementsbrevet

Mange forhold kan man ikke avtale seg inn i eller ut av, men engasjementsbrevet er også en viktig kilde til kunnskap om revisors lovpålagte oppgaver og plikter. Jo bedre kunnskap de revisjonspliktige har om revisors rolle, jo bedre, men man bør passe på at ikke engasjementsbrevet blir mer omfattende enn det klienten kan absorbere. Den praktiserende revisor må i hvert enkelt tilfelle vurdere om supplerende informasjon bør tas med i brevet.

Revisor har for eksempel plikter etter hvitvaskingsloven og etter skattelovgivningen som noen revisorer ønsker å informere om i engasjementsbrevet.

Plikten til å rapportere eventuell mistanke om hvitvasking til Økokrim, passer det kanskje bedre å nevne som et unntak fra taushetsplikten, enn å omtale under overskriften «Rapportering». Sistnevnte dekker regulær rapportering etter revisorloven og varianter av den. Om det blir for omfattende å beskrive revisors plikt etter hvitvaskingsloven, kan eventuelt punktet om taushetsplikt utvides med å legge til «..., med de unntak som følger av lov.» Da er informasjonen mer presis, om ikke utdypende.

Revisors plikt til å informere skattekontoen om begrunnelsen for eventuelt ikke å kunne underskrive klientens oppgaver til ligningsmyndighetene, kan eventuelt omtales i parentes etter punkt nr. 5 under omtalen av «Nummererte brev til selskapet».