

## Revisjon av regnskaper med spesielle formål og deler av et regnskap:

# ISA 800 og ISA 805

**Det har vist seg vanskelig for revisor å velge mellom ISA 800 og ISA 805. Valg av standard har betydning, både for revisors planlegging, vurderinger og utforming av beretningen.**



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor  
Roger Kjelløkken  
PwC

Artikkelen vil forhåpentligvis gi økt forståelse for de tilleggskrav som gjelder ved revisjon av regnskaper med spesielle formål og deler av et regnskap. Kjennskap til kravene kan bidra til større effektivitet og redusert risiko.

Det har vist seg vanskelig for revisor å velge mellom ISA 800<sup>1</sup> og ISA 805<sup>2</sup> når revisor i praksis skal utføre arbeidet i forbindelse med en attestasjon. Samtidig har valget en viss betydning fordi hensynene revisor må ta ved de ulike oppdragene er ulike. ISA 800 stiller noe mer omfattende krav til planleggingsvurderinger enn ISA 800. ISA 805 har flere krav til vurderinger av sammenhengen mellom revisjonsberetningen som er avgitt til årsregnskapet og beretningen etter ISA 805, men noe mindre omfattende krav knyttet til planlegging. Dessuten er det tekniske innholdet i revisjonsberetningene forskjellig. Selv om ISA 800 og ISA 805 inneholder noen få selvstendige krav til vurderinger, omhandler standardene i første rekke hvordan ISA-ene i 100- til 700-serien, som gjelder ved all revisjon, kommer til anvendelse ved revisjon av regnskaper med spesielle formål (ISA 800) og ved revisjon av deler av et regnskap (ISA 805). Kravet i ISA 805 punkt 1 medfører imidlertid at man ofte må legge kravene i begge standardene til grunn for arbeidet.

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

2 ISA 805 – «Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling.

### Regnskaper med spesielle formål

ISA 800 skal benyttes ved revisjon av regnskaper med spesielle formål. Regnskaper med spesielle formål vil vanligvis være utviklet spesielt for å oppfylle behovet for spesifikke brukere. For eksempel benyttes ofte tilpassede versjoner av god regnskaps-skikk eller IFRS. Med tilpasset versjon menes for eksempel at visse vurderingsregler ikke brukes, at noteverket ikke fullt ut følger kravene eller at det ikke lages en kontantstrømoppstilling. Rammeverket kan også være angitt i form av rapporteringsbestemmelser i en kontrakt. Regnskapsrammeverk vil derved ikke fullt ut oppfylle kravene i god regnskapskikk eller IFRS.

Regnskapene som er laget på basis av spesielle regnskapsrammeverk, er fullstendige først når de inneholder de elementene som kreves i rammeverket. Dersom rammeverket krever en balanse og en resultatoppstilling og noter, er regnskapet fullstendig for formålet når disse elementene er til stede. Både ISA 800 og ISA 805 krever at revisor bruker tid på å vurdere om regnskapsrammeverket er akseptabelt<sup>3</sup>. Dette omfatter vurderinger av brukernes behov for finansiell informasjon. Min erfaring er at det ofte er bruk for mer informasjon i regnskapene enn det ledelsen i utgangspunktet gir, spesielt gjelder dette noteinformasjon. Noteinformasjon gir økt innsikt i tallene og hva regnskapet skal brukes til. Informasjonen må være så utfyllende at formålet med regnskapet fullt ut oppnås.

### Enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer

ISA 805 skal brukes når revisor skal revidere og uttale seg om enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling. En enkeltstående regnskapsoppstilling

3 Kravet i disse ISA-ene gjentar kravet i ISA 210 – Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget.

vil eksempelvis kunne være bare en balanseoppstilling eller bare en resultatoppstilling. Et spesifikt element er som regel bare en del av et regnskap, for eksempel en spesifikkasjon av varelageret eller en aldersfordeling av kundefordringer.

En enkeltstående regnskapsoppstilling eller et spesifikt element i en regnskapsoppstilling ledsages alltid av noteinformasjon. De tilhørende notene omfatter et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper og andre utfyllende opplysninger som er relevante for regnskapsoppstillingen eller elementet. Regnskapsprinsipper kan for eksempel være vurderingsregler hentet fra regnskapsloven og god regnskapskikk, eller de kan være utviklet spesielt for formålet. Utfyllende opplysninger bør alltid omfatte i hvilken sammenheng oppstillingen skal brukes.

Figur 1 illustrerer hvordan hensyn og krav i regnskapsrammeverket påvirker hvilken revisjonsstandard som legges til grunn for revisjonsarbeidet.

### Krav om revisjonshandlinger ved bruk av ISA 800 og ISA 805

Hva slags regnskap revisor skal uttale seg om, dikterer hvilken av de to standardene som må legges til grunn. De to standardene inneholder veiledning om hvordan det øvrige standardverket skal benyttes og noen revisjonshandlinger i tillegg til de som følger av det øvrige standardverket. Standardene er derfor revisjonsstandarder, ikke bare rapporteringsstandarder.

Figur 2 illustrerer hvilke revisjonshandlinger som kommer i tillegg til de som følger av det øvrige standardverket. Spesielt er det viktig å merke seg kravet i ISA 805 pkt. 1:

«Dersom den enkeltstående regnskapsoppstillingen eller det spesifikke elementet, kontoen eller posten i en regnskapsoppstil-

Figur 1

Regnskaper med generelt formål (ISA 700)	Regnskaper med spesielt formål (ISA 800)	Enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling (ISA 805)
Regnskapsrammeverket er utviklet for å oppfylle behovet for en bred brukerkrets. Eksempler er god regnskapsskikk, IFRS, forenklet IFRS mv.	Regnskapsrammeverket er utviklet spesielt for å oppfylle behovet for spesifikke brukere (ofte svært få).	Regnskapsrammeverket er ofte utviklet spesielt for å oppfylle behovet for spesifikke brukere (ofte svært få). Eksempler er vurderingsreglene fra en relevant bestemmelse i regnskapsloven og/eller en regnskapsstandard.
Regnskapet er fullstendig, det vil si at det oppfyller kravene til innhold i det generelle regnskapsrammeverket.	Regnskapet er fullstendig, det vil si det oppfyller kravene til innhold som det spesifikke regnskapsrammeverket krever.	Oppstillingen oppfyller kravene i regnskapsrammeverket.
Regnskapsrammeverket vil vanligvis kreve et rettviseende bilde.	Regnskapsrammeverket vil ofte være regelbasert og bare sjelden kreve et rettviseende bilde.	Regnskapsrammeverket omfatter ofte bare kravene som gjelder for oppstillingen.
<p>Eksempler:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Årsregnskaper avlagt i overensstemmelse med kravene i regnskapsloven, IFRS, US GAAP mv.</li> </ul>	<p>Eksempler:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Regnskaper laget i tilknytning til transaksjoner, for eksempel resultat, balanse og noter laget som grunnlag for et oppkjøp.</li> <li>Regnskaper laget basert på rapporteringsbestemmelser i en kontrakt.</li> </ul>	<p>Eksempler:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Prosjektregnskaper (DnR har utviklet et eksempel basert på ISA 805).</li> <li>Oppstilling av kostnader som grunnlag for skattefunn.</li> <li>Kompensasjonsoppgave for merverdiavgift.</li> <li>Oppstilling over faste kostnader (finansforetak).</li> <li>Oppstilling over klientmidler (finansforetak).</li> <li>Spesifikasjon av kundefordringer.</li> <li>Spesifikasjon av avsetning for tap på fordringer.</li> <li>Spesifikasjon av varelager.</li> <li>Spesifikasjon av påløpte forpliktelser knyttet til en privat pensjonsplan.</li> <li>Spesifikasjon av den registrerte verdien av identifiserte immaterielle eiendeler.</li> <li>En oppstilling over eksternt forvaltede eiendeler og inntekt for en privat pensjonsplan, herunder tilhørende noter.</li> <li>En oppstilling over utbetalinger knyttet til en utleieeiendom, herunder forklarende noter.</li> <li>En oppstilling over bonusordninger, herunder forklarende noter.</li> </ul>

ling er utarbeidet i samsvar med et rammeverk med spesielt formål, jf. ISA 805 pkt. 1, gjelder også kravene i ISA 800.»

Kravet innebærer at arbeidet og innholdet i uttalelsen ved bruk av ISA 805, når betingelsene i pkt. 1 slår til, kan bli likt det som kreves i ISA 800. Det er vanskelig å hevde at den ene av de to standardene inneholder flere krav enn den andre. Standardene krever ulike vurderinger fordi det er nødvendig å ta ulike hensyn når man uttaler seg om regnskap med spesielle formål i motsetning til når man uttaler seg om en enkeltstående regnskapsoppstilling eller en del av et regnskap. Kravet i ISA

805 pkt. 1 medfører imidlertid at man ofte finner seg i begge standardene.

### Om rettviseende bilde

God regnskapsskikk i Norge og IFRS er begge regnskapsrammeverk som er laget for å gi et rettviseende bilde. Hensikten er at regnskaper basert på disse to regnskapsrammeverkene skal gi et rettviseende bilde når alle reglene er fulgt. Ofte lages det regnskaper hvor bare deler av god regnskapsskikk i Norge eller IFRS benyttes. For eksempel kan en balanse benytte seg av vurderings- og klassifiseringsreglene fra IFRS, mens notekravene ikke følges fullt ut fordi regnskapet er laget for et spesielt

formål. I et slikt tilfelle har brukerne eller produsentene av regnskapet definert et regnskapsrammeverk som er hensiktsmessig for det spesielle formålet, hvor rammeverket oppleves som nyttig for regnskapsbruker og et tilstrekkelig grunnlag for beslutninger. I et slikt tilfelle er ikke rammeverket med spesielt formål utformet for å gi et rettviseende bilde i overensstemmelse med IFRS selv om IFRS-rammeverket ligger til grunn for regnskapet.

Med mindre revisor er pålagt i lov eller forskrift å gi uttrykk for at regnskapet «i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling» eller «gir et rettviseende bilde» i samsvar med rammeverket for finansiell rapportering, skal ikke revisors mening om regnskapet inneholde slike formuleringer. Kravet følger av ISA 210 – Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget. For regnskaper med spesielle formål, enkeltstående regnskapsoppstillinger, spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling kreves det vanligvis ikke at uttalelsen inneholder revisors mening om regnskapet gir et rettviseende bilde.

En uttalelse fra revisor om at balansen er gjort opp i overensstemmelse med de regnskapsreglene regnskapsavlegger har valgt å benytte, vil tilføre regnskapet den nødvendige troverdighet. Revisors uttalelse vil ofte gå ut på at regnskapet, her balansen med tilhørende noter, er gjort opp i overensstemmelse med de regnskapsreglene som er beskrevet i noten. Uttalelsen vil da ikke inneholde revisors mening om regnskapet gir et rettviseende bilde. Se eksempel på de ulike formuleringene i figur 3.

### Forskjellige revisjonsberetninger

Uttalelser laget i overensstemmelse med kravene i ISA 700<sup>4</sup>, ISA 800 og ISA 805 er alle revisjonsberetninger og har den samme oppbygningen. Veiledningen og kravene om modifikasjoner (forbehold, negativ uttalelse og at revisor ikke uttaler seg) i ISA 705<sup>5</sup> og kravene og veiledningen om presiseringer i ISA 706<sup>6</sup> gjelder også for ISA 800- og ISA 805-uttalelser.

Revisjonsberetninger kan for et utrent blikk se ganske like ut. Det er imidlertid viktige forskjeller i ordlyden. Hensikten med forskjellene er presist å angi hva revisor uttaler seg om (for eksempel bare en

4 ISA 700 – Konklusjon og rapportering om regnskaper.  
 5 ISA 705 – Modifikasjon i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning.  
 6 ISA 706 – Presiseringsavsnitt og avsnitt om andre forhold i den uavhengige revisors beretning.

**Figur 2: Krav om revisjonshandlinger ved bruk av ISA 800 og ISA 805**

Tema	ISA 800	ISA 805
Generelt		Dersom den enkeltstående regnskapsoppstillingen eller det spesifikke elementet, kontoen eller posten i en regnskapsoppstilling er utarbeidet i samsvar med et rammeverk med spesielt formål, jf. ISA 805 pkt. 1, gjelder også kravene i ISA 800.
Vurdering av regnskapsrammeverket	I tillegg til en vurdering av om regnskapsrammeverket er akseptabelt, må revisor opparbeide seg en forståelse for:  Formålet med regnskapet; De tiltenkte brukerne; og Tiltakene iverksatt av ledelsen for å fastslå hvorvidt rammeverket for finansiell rapportering er akseptabelt.	Revisor må vurdere om regnskapsrammeverket er akseptabelt.
Planlegging	Revisor må etterleve alle ISA-ene som er relevante for revisjonen.  Revisor må opparbeide seg en forståelse av enhetens utvelgelse og anvendelse av regnskapspolicyer.  Hvis regnskapet er utarbeidet i samsvar med vilkårene i en kontrakt, kreves forståelse av tolkninger i kontrakten.	Revisor må etterleve alle ISA-ene som er relevante for revisjonen.  Dersom revisor ikke også er valgt til å revidere enhetens fullstendige regnskap, skal revisor ta standpunkt til hvorvidt det er praktisk mulig å gjennomføre revisjonen av en enkeltstående regnskapsoppstilling eller et spesifikt element i dette regnskapet i samsvar med ISA-ene.
Forholdet til revisjonsberetninger om årsregnskapet for samme klient	ISA 800 har ikke veiledning om dette. Likevel vil det være nødvendig å vurdere om presiseringer og modifikasjoner i revisjonsberetningen til årsregnskapet kan få konsekvenser for uttalelser om regnskaper med spesielt formål for samme klient. For eksempel vil en presisering om fortsatt drift til årsregnskapet i et konsern kunne ha betydning dersom det lages et regnskap for en del av konsernet som grunnlag for en salgstransaksjon.	Det skal gis uttrykk for separate konklusjoner for hvert enkelt oppdrag. Dersom årsregnskapet publiseres sammen med enkeltstående regnskapsoppstillinger, spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling, må revisor forsikre seg om at de kan skilles fra hverandre. Modifiserte uttalelser om det fullstendige regnskapet kan påvirke uttalelsen om enkeltstående regnskapsoppstillinger, spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling. Når revisor har gitt uttrykk for en negativ konklusjon eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg til årsregnskapet sett under ett, kan revisor ikke gi uttrykk for en umodifisert konklusjon om en enkeltstående regnskapsoppstilling som inngår i et fullstendig regnskap.
Beskrivelse av rammeverket for finansiell rapportering	Revisor må vurdere hvorvidt regnskapet i tilstrekkelig grad viser til eller beskriver rammeverket for finansiell rapportering.  I sin uttalelse skal revisor også beskrive formålet med regnskapet og, om nødvendig de tiltenkte brukerne, eller vise til en note i regnskapet som inneholder disse opplysningene.	Det er ingen direkte krav om vurdering av noteopplysninger i ISA 805, men det er vanligvis hensiktsmessig både at det er noteopplysninger og at de vurderes av revisor.
Pålegg om presisering	Revisors uttalelse om et regnskap med spesielt formål skal inneholde et presiseringsavsnitt som gjør brukerne av revisjonsberetningen oppmerksomme på at regnskapet er utarbeidet i samsvar med et rammeverk med spesielt formål og at regnskapet som følge av dette ikke nødvendigvis er egnet for andre formål.	Kravet om presisering finnes ikke direkte i teksten i ISA 805. Likevel gjelder kravet dersom den enkeltstående regnskapsoppstillingen eller det spesifikke elementet, kontoen eller posten i en regnskapsoppstilling er utarbeidet i samsvar med et rammeverk med generelt eller spesielt formål, jf. ISA 805 pkt. 1.

balanse med noter) og hvilket regnskapsrammeverk som er lagt til grunn.

Sett i forhold til en revisjonsberetning etter kravene i ISA 700 må innledningen i en revisjonsberetning etter kravene i ISA 800 og ISA 805 alltid tilpasses for å identifisere regnskapet. Det samme gjelder andre avsnitt hvor regnskapsrammeverket angis og avsnittet som inneholder revisors konklusjon. Dessuten er det visse detaljer som må tilpasses i den øvrige teksten. Til slutt i uttalelser etter ISA 800 skal det være med en presisering hvor det vises til regnskaps-

rammeverket og formålet med regnskapet. I ISA 805 er det ikke krav om presisering med mindre regnskapsrammeverket som ligger til grunn er laget med et spesielt formål, jf. ISA 805 pkt. 1.

Forskjellene mellom revisjonsberetninger etter ISA 800 og ISA 805 kommenteres nedenfor og vises detaljert i figur 3.

#### *Innledningen*

Hensikten med innledningen i en revisjonsberetning er presist å identifisere regnskapet. Dette gjøres ved å angi de

elementene regnskapet består av. I Norge har det vært praksis å identifisere regnskapet ved hjelp av et beløp. ISA 800 og ISA 805 krever ikke identifikasjon med beløp. Innledningen i en ISA 800-uttalelse tilpasses ved å angi de regnskapselementer (resultat, balanse, kontantstrømoppstilling, noter mv.) som er til stede i regnskapet. I en ISA 805-uttalelse tilpasses innledningen ved å betegne det vi uttaler oss om som «oppstilling over...». Vi merker oss henvisningen til ledelsen til slutt i innledningen som er obligatorisk i ISA 800, men bare obligatorisk i ISA 805 dersom opp-

# Revisjon

stillingen er laget basert på et regnskapsrammeverk med spesielt formål.

## Ledelsens ansvar

Hensikten med dette avsnittet er å beskrive ledelsens ansvar slik at dette skilles fra revisors oppgaver og plikter som beskrives i det neste avsnittet. I avsnittet om ledelsens ansvar i ISA 805-uttalelser legger vi merke til ordlyden om rettviseende bilde (understreket). Denne ordlyden vil ikke være med når regnskapsrammeverket er regelbasert. Vi merker oss også ordlyden om at «dette innebærer å ta standpunkt til hvorvidt regnskapsavleggelse etter kontantprinsippet er et akseptabelt grunnlag for utarbeidelsen av regnskapsoppstillingen etter omstendighetene». En slik ordlyd skal benyttes når ledelsen kan velge mellom flere regnskapsrammeverk.

## Revisors oppgaver og plikter

Hensikten med dette avsnittet er å beskrive revisors oppgaver og plikter. I avsnittet om revisors oppgaver og plikter merker vi oss de stedene som i figur 3 er avmerket med hhv. blått og rødt, disse viser hvor det er nødvendig å tilpasse uttalelsene med henvisning til enten regnskapet (ISA 800) eller regnskapsoppstillingen (ISA 805). Vi skal også være oppmerksomme på henvisningen til at regnskapet eller regnskapsoppstillingen gir en «dekkende fremstilling» (understreket). Dette burde kanskje ha vært oversatt med «rettviseende bilde» som har det samme meningsinnholdet. I alle fall er det en ordlyd som må tas ut i de tilfellene regnskapsrammeverket ikke krever at regnskapet skal gi et rettviseende bilde, se merknadene om dette i avsnittet foran.

## Konklusjon

Konklusjonsavsnittet angir revisors mening om regnskapet eller oppstillingen. I figur 3 vises hvordan konklusjonen kan formuleres når det kreves at revisor har en mening om regnskapet gir et rettviseende bilde og hvordan konklusjonen kan formuleres når det ikke kreves at revisor har en mening om regnskapet gir et rettviseende bilde.

## Presisering

Hensikten med presiseringer er å henvise regnskapsbrukerne til informasjon i regnskapet som er riktig presentert eller beskrevet i regnskapet, og som er av grunnleggende betydning for forståelsen av regnskapet<sup>7</sup>. Bruk av presiseringer betinger derfor at det gis informasjon i regnskapet.

Figur 3

Forskjeller mellom ISA 800- og ISA 805-uttalelser Del av beretningen	ISA 800	ISA 805
Innledningen	Vi har revidert det vedlagte regnskapet for ABC Partnerskap, som består av balanse per 31. desember 20X1 og resultatregnskap for det avsluttede regnskapsåret, og et sammendrag av viktige regnskaps-policyer og andre noteopplysninger. Regnskapet er utarbeidet av ledelsen ved bruk av de skattemessige regnskapsreglene i jurisdiksjon X.	Vi har revidert den vedlagte oppstillingen over inn- og utbetalinger for ABC AS for regnskapsåret som ble avsluttet 31. desember 20X1 og et sammendrag av viktige regnskapspolicyer og andre noteopplysninger (samlet kalt «regnskapsoppstillingen»). Regnskapsoppstillingen er utarbeidet av ledelsen i samsvar med grunnlaget for regnskapsavleggelse etter kontantprinsippet beskrevet i note X.
Ledelsens ansvar	Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet i samsvar med grunnlaget for avleggelse av skatteregnskap 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.	Ledelsen er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapsoppstillingen og for at den gir en dekkende fremstilling i samsvar med grunnlaget for regnskapsavleggelse etter kontantprinsippet beskrevet i note X. Dette innebærer å ta standpunkt til hvorvidt regnskapsavleggelse etter kontantprinsippet er et akseptabelt grunnlag for utarbeidelsen av regnskapsoppstillingen etter omstendighetene, 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 (ISA 800)/regnskapsoppstillingen (ISA 805) på bakgrunn av vår revisjon. Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder. Disse standardene krever at vi etterlever etiske krav og planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet (ISA 800)/regnskapsoppstillingen (ISA 805) ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.  En revisjon innebærer utførelse av handlinger for å innhente revisjonsbevis for beløpene og opplysningene i regnskapsoppstillingen/regnskapet. De valgte handlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for at regnskapsoppstillingen/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 et regnskap som gir en dekkende fremstilling, 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. En revisjon omfatter også en vurdering av om de anvendte regnskapspolicyene er hensiktsmessige og om eventuelle regnskapsestimater utarbeidet av ledelsen er rimelige, samt en vurdering av den generelle presentasjonen av regnskapet (ISA 800)/regnskapsoppstillingen (ISA 805).  Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.	
Konklusjon	Vi mener at regnskapet for ABC Partnerskap for regnskapsåret som ble avsluttet 31. desember 20X1 i det alt vesentlige utarbeidet i samsvar med [angi gjeldende lov om inntektskatt] i jurisdiksjon X.	Vi mener at regnskapsoppstillingen i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling av inn- og utbetalingene for ABC AS for regnskapsåret som ble avsluttet 31. desember 20X1 i samsvar med grunnlaget for regnskapsavleggelse etter kontantprinsippet beskrevet i note X.

7 ISA 706 pkt 4.



Forskjeller mellom ISA 800- og ISA 805-uttalelser Del av beretningen	ISA 800	ISA 805
Presisering	Grunnlag for regnskapsavleggelse og begrensning av distribusjon. Uten å modifisere vår konklusjon gjør vi oppmerksom på note X til regnskapet, som beskriver grunnlaget for regnskapsavleggelsen. Regnskapet er utarbeidet for å gi informasjon til kreditor XYZ. Som et resultat av dette, er regnskapet ikke nødvendigvis egnet for andre formål. Vår uttalelse er utelukkende beregnet på .....og skal ikke distribueres til andre enn .....	Presisering er bare obligatorisk i ISA 805-uttalelser dersom regnskapsoppstillingen er basert på et regnskapsrammeverk med generelt formål.

Det stilles ikke krav om en presisering av regnskapsrammeverket ikke er laget for å gi et rettviseende bilde.

### Avsluttende kommentarer

ISA 800 og ISA 805 inneholder revisjonshandlinger og vurderinger som må gjøres i tillegg til revisjonshandlingene som følger av ISA-ene i 100- til 700-serien. Kravene i de to standardene er forskjellige fordi revisjon av regnskaper med spesielle formål må ta andre hensyn enn revisjon av en enkeltstående regnskapsoppstilling og en del av et regnskap. Kravet i ISA 805 pkt. 1 medfører at man ofte må legge begge standardene til grunn for arbeidet. Selv om ISA 800- og ISA 805-uttalelser er revisjonsberetninger på lik linje med ISA 700-uttalelser, er det visse forskjeller som det er nødvendig å være oppmerksom på. Hensikten med forskjellene er presist å angi hva revisor uttaler seg om (for eksempel bare en balanse med noter) og hvilket regnskapsrammeverk som er lagt til grunn. Figurene i artikkelen er tabellariske oversikter over kravene som kommer i tillegg til kravene i ISA-ene i 100- til 700-serien og hvordan forskjellene i krav til innhold i revisjonsberetningen kommer til uttrykk i praksis.

Presiseringen etter konklusjonen som vises i figur 3 er obligatorisk i ISA 800-uttalelser. Den første delen av presiseringen henviser til det stedet hvor regnskapsrammeverket er beskrevet og gir informasjon om hvilke spesielle formål regnskapet er laget for. Dette må tilpasses til den faktiske situasjon. Den siste setningen gir beskjed om at regnskapet, fordi det er laget for det spesielle formålet som er beskrevet, ikke er egnet for andre formål. Denne delen av

presiseringen er den obligatoriske. Den siste delen, som i figur 3 er understreket, handler om å begrense distribusjonen. Begrenset distribusjon er hensiktsmessig dersom regnskapet skal brukes av helt bestemte og ganske få brukere. I en ISA 805-uttalelse er det bare obligatorisk med presisering dersom regnskapsrammeverket er laget med et spesielt formål. Det vil likevel ofte være hensiktsmessig å ta med en slik presisering.



## IFR Academy

### International Financial Reporting Academy

*Et opplæringstilbud i IFRS (IAS)*

**Kursstart:**  
**24. april 2012**

**Sted:**  
**Oslo**

**Påmeldingsfrist:**  
**22. mars 2012**

For mer informasjon  
og påmelding:  
**regnskapsstiftelsen.no**



### IFRS ikke bare for børsnoterte selskaper!

Alle foretak i Norge kan velge å avlegge regnskap etter de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS/IAS).

Opplæringsprogrammet holder et høyt faglig nivå og gir deltakerne en inngående forståelse for de internasjonale regnskapsstandardene og hvordan disse skal brukes.

Kurset går over syv dager. De første seks dagene går i perioden april til juni. Den siste dagen, samt mulighet for ytterligere fordypning på fem dager, går høsten 2012.



**Norsk RegnskapsStiftelse**

*I samarbeid med:*



