

VÄGLEDNING FÖR
REDOVISNINGSREVISION
I KOMMUNER OCH LANDSTING

(UTKAST FASTSTÄLLT AV STYRELSEN, APRIL 2014)



Vägledning för redovisningsrevision inom den kommunala sektorn

© **SKYREV, Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer, 2014.**

Att mångfaldiga innehållet helt eller delvis är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande genom tryckning, kopiering etc.

Författare

SKYREV:s kommitté för god kommunal revisors- och revisionsred

Redaktion

SKYREV:s Informationskommitté: Liselott Daun, ordförande, Maria Jäger, Karin Selander och Ulf Rubensson samt Kicki Högberg, extern projektledare.

Grafisk produktion

ADD Reklambyrå AB

Tryck

PRINTON, Estland, 2014

ISBN 978-91-976654-5-2

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning	3
Förord till vägledning i redovisningsrevision i kommuner och landsting	6
1. Inledning och bakgrund	7
Bakgrund och syfte	7
Målgrupp	7
Läsanvisningar	7
2. Kommunal revision	8
Kommunallagen.....	8
Revisorernas uppgifter.....	8
God revisionssed i kommunal verksamhet	9
Behov av vägledning.....	9
3. Generella förutsättningar och begrepp	10
Yrkesrevisorns roll.....	10
Villkor för yrkesrevisorns rapportering.....	10
Begreppet företag.....	11
Begreppet företagsledning.....	11
Begreppet revisor	11
Begreppet revisionsföretag	11
Ramverk för finansiell rapportering och rättvisande bild.....	11
4. Granskning av delårsrapport	12
5. Granskning av förvaltningsberättelse	13

6. Kommentarer till varje ISA	14
Kommentar till ISA 200: Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt "International Standards on Auditing"	15
Kommentar till ISA 210: Villkor för revisionsuppdrag.....	15
Kommentar till ISA 220: Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter.....	16
Kommentar till ISA 230: Dokumentation av revisionen.....	17
Kommentar till ISA 240: Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter	17
Kommentar till ISA 250: Beaktande av lagar, förfordningar och föreskrifter vid revision av finansiella rapporter.....	19
Kommentar till ISA 260: Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning.....	20
Kommentar till ISA 265: Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen	21
Kommentar till ISA 300: Planering av revision av finansiella rapporter.....	22
Kommentar till ISA 315: Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö	23
Kommentar till ISA 320: Väsentlighet vid planering och utförande av en revision	23
Kommentar till ISA 330: Revisorns hantering av bedömda risker.....	24
Kommentar till ISA 402: Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå	24
Kommentar till ISA 450: Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen	25
Kommentar till ISA 500: Revisionsbevis.....	25
Kommentar till ISA 501: Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster.....	26
Kommentar till ISA 505: Externa bekräftelser	26
Kommentar till ISA 510: Förstagångsrevisioner – ingående balanser	27
Kommentar till ISA 520: Analytisk granskning.....	27

Kommentar till ISA 530: Revisionsmässiga urval	28
Kommentar till ISA 540: Granskning av uppskattningar i redovisningen, däribland av verkligt värde, samt upplysningar om uppskattningar	28
Kommentar till ISA 550: Närståendeförhållanden	29
Kommentar till ISA 560: Efterföljande händelser	30
Kommentar till ISA 570: Fortsatt drift	31
Kommentar till ISA 580: Skriftliga uttalanden.....	32
Kommentar till ISA 600: Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar	32
Kommentar till ISA 610: Använda arbete som har utförts av internrevisionen.....	33
Kommentar till ISA 620: Användning av en specialist i revisionsarbetet	35
Kommentar till ISA 700: Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter	35
Kommentar till ISA 705: Modifierat uttalande och rapport från oberoende revisor	36
Kommentar till ISA 706: Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor.....	38
Kommentar till ISA 710: Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter	39
Kommentar till ISA 720: Revisors ansvar avseende annan information i dokument som innehåller reviderade finansiella rapporter	40
Kommentar till ISA 800: Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte	40
Kommentar till ISA 805: Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport.....	41
Kommentar till ISA 810: Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag.....	41

Förord till vägledning i redovisningsrevision i kommuner och landsting

SKYREV har som ett led i sin strävan att säkra kvaliteten i den kommunala revisionen i Sverige tagit fram en vägledning för yrkesrevisorers arbete med redovisningsrevision. Vägledningen baseras på ISA och behandlar ett antal förhållanden som kräver särskilda tillämpningsanvisningar. Syftet är att utveckla god revisionssed för redovisningsrevision i kommunal sektor.

Yrkesrevisorers uppdrag i kommunal sektor regleras i de fall revisionen utförs av upphandlade yrkesrevisorer till innehåll och omfattning i avtal. För yrkesrevisorer som är anställda av revisorerna återfinns uppdraget normalt i riskbedömning och revisionsplan men även andra varianter kan förekomma. Förutsättningarna i dessa avtal eller planer kan innebära begränsningar i yrkesrevisorers arbete och därmed möjligheterna att genomföra revision i enlighet med denna vägledning.

International Standards on Auditing (ISA) utgör standard för redovisningsrevision och används av revisorer i samband med granskning av finansiella rapporter världen över. I Sverige tillämpas ISA av revisorer i såväl privat som statlig sektor.

Vägledningen ska läsas tillsammans med de ISA-standarder som utges av IAASB (International Accounting and Assurance Standards Board). Dessa ges inte ut särskilt av SKYREV varför vi hänvisar till annan skrift med godkänd översättning av ISA till svenska.

I enlighet med SKYREV:s arbetsprocess ges Vägledningen initialt ut som utkast. SKYREV ser vägledningen som ett viktigt stöd för yrkesrevisorerna vid redovisningsrevision i kommuner och landsting. Då vägledningen kan medföra förändringar i yrkesrevisorernas arbetssätt kommer implementeringen att ske successivt.

SKYREV:s God Sed-kommitté tar gärna emot synpunkter på detta utkast och det går bra att höra av sig enligt kontaktuppgifterna på SKYREV:s hemsida: www.skyrev.se.

Stockholm mars 2014

Styrelsen

1. Inledning och bakgrund

Bakgrund och syfte

Enligt kommunallagen ska revisorer i kommuner och landsting granska om räkenskaperna är rättvisande. Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) har upprättat skriften *God revisions- sed i kommunal verksamhet* vilken beskriver god revisions- sed för förtroendevalda revisorer. Den är vägledande även för yrkesrevisorns arbete men redogör däremot inte detaljerat för hur redovisningsrevisionen ska utföras.

Mot denna bakgrund har SKYREV tagit fram en vägledning för hur yrkesrevisorerna kan genomföra redovisningsrevisionen och hur de kan tillämpa olika standarder i ISA i sitt revisionsarbete.

ISA, International Standards on Auditing, är en internationell standard för revision av finansiella rapporter som ges ut av IAASB (International Accounting and Assurance Standards Board). Standarderna utgör i Sverige god revisions- sed för privat och statlig revision av finansiella rapporter. I statlig revision tillämpas ISA genom ramverket ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions)¹, som bland annat innehåller en vägledning för tillämpning av ISA i offentlig sektor. Vägledningen i redovisningsrevision är utformad för svensk kommunal revision och utgår från ISA men har även delvis beaktat innehållet i ISSAI.

Målgrupp

Målgruppen är sakkunniga biträden till förtroendevalda revisorer. Även förtroendevalda revisorer, representanter för den granskade verksamheten samt avsedda användare av granskningsresultatet, kan finna skriften av intresse.

Läsanvisningar

Denna vägledning bygger på att yrkesrevisorn tar del av IAASB:s ramverk respektive ISA i sin helhet och gärna även FAR:s kommentarer till ramverket. Därefter kan yrkesrevisorn med hjälp av denna vägledning och sitt professionella omdöme tolka vad som är relevant i sitt gransknings- uppdrag.

I vägledningen använder vi termen yrkesrevisor som synonym till lagens benämning sakkunnigt biträde. Förtroendevalda revisorer benämns i vägledningen även revisorer. I avsnittet "Generella förutsättningar för yrkesrevisorerers tillämpning av ISA i kommunal revision" lämnas gemensamma kommentarer för samtliga behandlade ISA. Det innebär att enskilda ISA inte kommenteras specifikt.

I kapitlet "ISA med kommentarer" ges en kort beskrivning av syftet med respektive ISA samt SKYREV:s uppfattning om standardens relevans för yrkesrevisorn.

Den kommunala revisionens uppdrag omfattar inte bara redovisningsrevision utan även verksamhetsrevision som avser ändamålsenlighet, god ekonomisk hushållning och intern

1 www.issai.org

kontroll. Denna vägledning omfattar endast sådan revision som krävs för att lämna ett uttalande om årsredovisningen.



2. Kommunal revision

I kommuner är yrkesrevisorn inte påskrivande revisor utan agerar på uppdrag av förtroendevalda revisorer. Det är de förtroendevalda revisorerna som är ansvariga för revisionen.

Kommunallagen

Den kommunala revisionen regleras i 9 kap. kommunallagen (1991:900).

Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt enligt KL 9:7 vilket bland annat innebär att varje revisor kan skriva en egen revisionsberättelse.

Enligt 9 kap. 8§ ska revisorerna i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed. De sakkunniga ska ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att kunna fullgöra uppdraget.

Revisorernas uppgifter

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. På samma sätt granskar de verksamheten i företagen genom de revisorer eller lekmannarevisorer som utsetts enligt 3 kap. 17 och 18 §§.

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Om revisorerna finner att det föreligger misstanke om brott av förmögenhetsrättslig karaktär eller att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, ska de anmäla förhållandet till berörd nämnd. Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Revisorerna kan dock låta bli att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger en sådan misstanke. Lag (2006:369).

9 a § Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten, som enligt 8 kap. 20 a § skall behandlas av fullmäktige, och årsbokslutet är förenligt med de mål som fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning skall bifogas delårsrapporten och årsbokslutet. Lag (2004:775).

Revisorerna ska i sin granskning biträdas av sakkunniga i sådan omfattning att granskningen kan fullgöras enligt god revisionsd i kommunal verksamhet.

God revisionsd i kommunal verksamhet

Revisorerna i kommuner och landsting ska granska och pröva enligt god revisionsd. Sveriges Kommuner och Landsting, SKL, har tagit på sig uppdraget att i samverkan med revisorer och deras sakkunniga fortlöpande förklara och fastställa god revisionsd i kommunal verksamhet. Uttolkningen publiceras i skriften *God revisionsd i kommunal verksamhet*¹.

Yrkesrevisorerna som biträder revisorerna omfattas också av god revisionsd i kommunal verksamhet. De följer dessutom annan normering för yrkesrevisorer som givits ut av SKYREV.

Behov av vägledning

En viktig uppgift för den kommunala revisionen är att granska om kommuners och landstings räkenskaper är rättvisande. Hittills har det saknats en utvecklad normering för redovisningsrevisionen och genom erfarenhet vet vi också att denna skiljer sig åt mellan olika landsting och kommuner vad gäller omfattning, metodik och bedömningar. Även studier som publicerats de senaste åren visar att det finns behov av att standardisera yrkesrevisorernas granskning av räkenskaperna.

SKYREV anser att det är viktigt att det finns en gemensam norm för den kommunala revisionen *för att säkerställa kvaliteten*. SKYREV:s genomgång av ISA visar att standarderna väl svarar mot syftet med den kommunala redovisningsrevisionen så som det kommer till uttryck i kommunallag och "God revisionsd i kommunal verksamhet". Genomgången har också visat att standarderna i princip kan tillämpas inom den kommunala sektorn.

Redovisningen inom den kommunala sektorn avviker numera inte i någon högre grad från redovisningen inom den privata eller statliga sektorn. Revisionen av finansiella rapporter kan därför utföras på ett likartat sätt i de olika sektorerna. Bedömningen är också att det ökar förtroendet för räkenskapsrevisionen i kommunal verksamhet om den utförs enligt samma normer som inom andra sektorer.

De auktoriserade revisorer som anlitas för att revidera de kommunala bolagen följer ISA. *Även av detta* skäl bör yrkesrevisorerna basera sin redovisningsrevision av kommuner, landsting och regioner på ISA, så att yrkesrevisorer oberoende av juridisk form på granskningsobjekt kan tillämpa samma standarder.

I sammanhanget är det viktigt att klargöra att granskningsarbetet, liksom vid all revision, måste anpassas till revisionsobjektet. Det finns dock behov av att särskilt kommentera tillämpningen av

1 *God revisionsd i kommunal verksamhet 2010, Sveriges kommuner och landsting, SKL, 2010*

vissa standarder. Sådana kommentarer återfinns per ISA i kapitel 5. I följande kapitel ges generella kommentarer till förutsättningarna för att tillämpa ISA i kommunal revision.



3. Generella förutsättningar och begrepp

I detta avsnitt redogörs för generella förutsättningar att beakta vid tillämpning av ISA. Benämningen yrkesrevisor används som en synonym till lagstiftningens begrepp sakkunnigt biträde.

Yrkesrevisorns roll

Som tidigare nämnts är yrkesrevisorn inte påskrivande revisor utan agerar på uppdrag från förtroendevalda revisorer. Det slutliga ansvaret för revisionen är således de förtroendevalda revisorernas. ISA tar i huvudsak sikte på den valde revisorns roll vilket gör att tolkning och tillämpning av respektive ISA måste anpassas utifrån yrkesrevisorns förutsättningar. Det innebär bland annat att yrkesrevisorns rapportering riktar sig till de förtroendevalda revisorerna i stället för direkt till styrelsen eller nämnden. Det är de förtroendevalda revisorerna som avgör hur rapportering till politiska församlingar ska ske och i normalfallet bistår yrkesrevisorn dem även här.

Upphandlade yrkesrevisorerers uppdrag regleras till innehåll och omfattning i avtal. För anställda yrkesrevisorer återfinns uppdraget normalt i riskbedömning och revisionsplan men även andra varianter kan förekomma. Förutsättningarna i dessa avtal eller planer kan innebära begränsningar i yrkesrevisorns arbete och därmed möjligheterna att genomföra *revision i enlighet med denna vägledning*.

Villkor för yrkesrevisorns rapportering

ISA bygger på att revisionen av finansiella rapporter i sin helhet ska genomföras enligt ISA – med de möjligheter till anpassning som framgår av standarderna. Det innebär att revisorn i sin rapportering kan ange att revisionen utförts på detta sätt men SKYREV bedömer att förutsättningarna *för full tillämpning av ISA* inte föreligger för närvarande. Denna vägledning innehåller stöd för yrkesrevisorns uttalande vilken används när yrkesrevisorn har genomfört sin revision enligt denna vägledning.

Eftersom yrkesrevisorerna rapportering riktar sig till de förtroendevalda revisorerna måste de uttalanden som yrkesrevisorerna lämnar utgöra ett underlag för de förtroendevalda revisorerna. De får sedan bedöma vad som ska anges i revisionsberättelsen.

Begreppet företag

ISA använder genomgående begreppet företag vid beskrivning av den organisation som ska granskas. Begreppet företag ska i det här sammanhanget tolkas som kommun och landsting.

Begreppet företagsledning

Begreppet företagsledning är vanligt förekommande i ISA. Hur begreppet ska tolkas i den kommunala revisionen påverkas av kommunens eller landstingets organisation och hur ansvar och roller för ledande befattningshavare har utformats. Detta innebär att yrkesrevisorerna själva bör bedöma hur begreppet ska tolkas i olika situationer som är relevanta för tillämpningen av denna vägledning.

Generellt gäller att yrkesrevisorerna inte på eget initiativ har kontakt med politiska församlingar eller företrädare för dessa. Det är de *förtroendevalda* som avgör hur en sådan kommunikation ska ske men yrkesrevisorerna biträder dock normalt vid sådana kontakter. I kommentarerna till de ISA som rör kommunikation med ledningen, skriftliga uttalanden från ledningen och rapportering av revisionens resultat finns ytterligare vägledning. Som exempel kan nämnas ISA 580 som rör inhämtande av uttalande från ledningen. Yrkesrevisorerna kommunicerar då med den eller de som har störst insikt i sakhållandena. Detta är ofta ledande tjänstemän, till exempel kommun-/landstingsdirektör, ekonomidirektör, förvaltningschef eller motsvarande.

Begreppet revisor

I ISA används begreppet revisor och avser den som utför revisionsarbetet. I kommunal revision är *detta* yrkesrevisorerna.

Begreppet revisionsföretag

Med revisionsföretag förstås såväl extern revisionsbyrå som kommunalt revisionskontor.

Ramverk för finansiell rapportering och rättvisande bild

Redovisning i kommuner och landsting regleras i första hand av lag om kommunal redovisning (1997:614). Enligt lagstiftningen ska god redovisningssed tillämpas. Av lagstiftningens förarbeten framgår att det aldrig är förenligt med god redovisningssed att bryta mot uttryckliga lagbestämmelser. En rättvisande bild förutsätter att de finansiella rapporterna är upprättade i enlighet med lagstiftningen, det vill säga det går aldrig att motivera en avvikelse från lagstiftningen med hänvisning till rättvisande bild.

Rådet för kommunal redovisning uttolkar god redovisningssed i sina rekommendationer. Lagstiftningen tillåter att avsteg görs från Rådets rekommendationer under förutsättning att upplysning om och skälen till detta lämnas. Rådet för kommunal redovisning har tidigare redogjort för sin syn på förutsättningarna för att avvika från en rekommendation:

”Möjligheten till avsteg gäller följaktligen inte generellt utan bara undantagsvis och under exceptionella förhållanden, då en kommun eller ett landsting kan visa att en viss regel i just deras fall leder till en icke rättvisande bild. Avvikelse från rekommendationer kan följaktligen endast motiveras utifrån det övergripande syftet att redovisningen ska ge en rättvisande bild.

Av upplysningen om skälen till avvikelsen bör det tydligt framgå vilket exceptionellt förhållande som föreligger samt varför det i just deras fall leder till en icke rättvisande bild. Avvikelser som inte kan motiveras utifrån det övergripande syftet att redovisningen ska ge en rättvisande bild och där exceptionella förutsättningar i det specifika fallet inte kan påvisas, är inte förenliga med god redovisningssed.”

Enligt lag om kommunal redovisning ska en årsredovisning bestå av förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och en sammanställd redovisning som omfattar även kommunal verksamhet som bedrivs genom annan juridisk person.

I ISA används beteckningen finansiella rapporter för att beskriva de dokument som ska omfattas av revisionen. I den kommunala revisionen ska med finansiella rapporter förstås årsredovisningen innehållande de delar som anges i lagen om kommunal redovisning.



4. Granskning av delårsrapport

Enligt KL ska kommunen varje år upprätta en delårsrapport. Denna ska granskas översiktligt enligt SKYREV:s vägledning *Granskning av delårsrapport*.

5. Granskning av förvaltningsberättelse

Enligt 3 kap. 2 § lag (1997:614) om kommunal redovisning ska en kommunal årsredovisning innehålla en förvaltningsberättelse. Den reglering av formerna för förvaltningsberättelsen som finns i lagen skiljer sig från de principer som reglerar den finansiella redovisningen i årsredovisningen. Innehållet i förvaltningsberättelsen är till sin natur mindre bundet vad gäller format och innehåll än de finansiella delarna av årsredovisningen. Förvaltningsberättelsen kan innehålla både finansiell och icke finansiell information. Den icke finansiella informationen kan i vissa fall vara svårare att verifiera mot oberoende källor än den finansiella. Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen måste därför genomföras på ett sätt som beaktar dessa förutsättningar.

I KL och lagen om kommunal redovisning saknas tydlig reglering av att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild. Däremot framgår av 9 kap. 9 § KL att en av revisorernas uppgifter är att pröva om räkenskaperna är rättvisande. Av SKL:s *God revisionsred i kommunal verksamhet* framgår att detta bland annat omfattar en bedömning av om de finansiella rapporterna – delårsrapporter och årsredovisning – är upprättade i enlighet med lagen om kommunal redovisning och god redovisningssed i kommunal verksamhet. Rådet för kommunal redovisning har också i en information¹ om tolkning och tillämpning av avstegsregeln i 1 kap. 3 § lagen om kommunal redovisning angett att det är en utgångspunkt att information som lämnas med tillämpning av lag och att kompletterande normgivning också ger en rättvisande bild. Vår bedömning är att yrkesrevisorns uttalande enligt kommentarerna till ISA 700 bör avse hela årsredovisningen. Förvaltningsberättelsen är en viktig del av årsredovisningen och bidrar till att, tillsammans med de finansiella delarna (balans- och resultaträkning, finansieringsanalys, notapparat och eventuell sammanställd redovisning), ge en mer fullständig bild av verksamhetens resultat än vad de finansiella delarna för sig kan göra.

Mot bakgrund av att det finns en stor frihet för kommuner och landsting att inom ramen för bestämmelserna i lagen om kommunal redovisning utforma innehållet i förvaltningsberättelsen blir yrkesrevisorns utgångspunkt att granska om innehållet i förvaltningsberättelsen stödjer de finansiella delarna. Följande ska vara vägledande i granskningen.

Informationen i förvaltningsberättelsen delas in i två olika spår, vilka granskas på två olika sätt. Det ena spåret är information som granskas enligt den revisionsprocess som beskrivs i denna vägledning, på samma sätt som de finansiella delarna av årsredovisningen. Det andra spåret är information som bedöms utifrån yrkesrevisorns kunskap och förståelse av den enskilda kommunen eller landstinget, med fokus på om informationen är förenlig med årsredovisningens finansiella delar. Väsentliga oförenligheter eller väsentliga fel som yrkesrevisorn kan konstatera mot bakgrund av sin kunskap om kommunen eller landstinget tas först upp till diskussion med kommunens eller landstingets tjänstemän på lämplig nivå. Om rättelse inte görs bedömer yrkesrevisorn eventuell påverkan på uttalandet. Det uttalande från företrädare för tjänstemannaledningen som avses i ISA 580 bör omfatta årsredovisningen som helhet.

För sådan information som är av finansiell natur och som har direkt koppling till den finansiella redovisningen i årsredovisningen, ska yrkesrevisorn genomföra granskning enligt

1 Information, *Tolkning och tillämpning av avstegsregeln*, februari 2012, www.rkr.se

denna vägledning med syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på motsvarande sätt som för granskning av de finansiella delarna av årsredovisningen. Exempel på sådan information är investerings- och driftredovisning.

För finansiell information som endast har en indirekt koppling till de finansiella delarna av årsredovisningen gör yrkesrevisorn en bedömning av om denna bör granskas fullt ut enligt vägledningen eller om det räcker med en bedömning av om informationen är förenlig med de finansiella delarna. Bedömningen görs utifrån yrkesrevisorns kunskap om den enskilda kommunen eller landstinget. Exempel på sådan information kan vara styckkostnader, till exempel kostnad per besök eller behandling. Motsvarande gäller för icke finansiell information som har direkt påverkan på de finansiella delarna. För sådan information väljer revisorn efter sin professionella bedömning om den ska granskas fullt ut eller om den ska bedömas med avseende på förenlighet. Exempel på icke finansiell information som påverkar den finansiella redovisningen är uppgifter om tillgänglighet som kan ha en direkt koppling till ett landstings intäkter från den så kallade *kömiljarden*.

Slutligen, icke finansiell information som inte har någon påverkan på de finansiella delarna av årsredovisningen granskas endast med avseende på om den är förenlig med den finansiella redovisningen. Sådan information kan vara av kvantitativ art, till exempel antalsuppgifter av olika slag, eller av kvalitativ art, till exempel följsamhet till nationella riktlinjer, kommunens bedömning av målluppfyllelse och verksamhetsbeskrivningar.



6. Kommentarer till varje ISA

I detta kapitel kommenteras samtliga ISA som har utgivits vid tidpunkten för författandet av denna vägledning. För varje ISA ges en kort beskrivning av innehållet med de begrepp som tillämpas i den ursprungliga ISA-texten. Dessa förklaras i kapitel 4.

En förutsättning för yrkesrevisorn som ska tillämpa vägledningen är att hon/han tar del av all text för respektive ISA. För varje ISA lämnas upplysning om SKYREV:s uppfattning om relevansen för kommunal sektor. I förekommande fall lämnas också kommentarer om vad som är att särskilt beakta vid tillämpning i den kommunala revisionen.

Kommentar till ISA 200: Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt "International Standards on Auditing"

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns övergripande ansvar vid utförande av en revision av finansiella rapporter enligt ISA. Standarden klargör karaktären på samt omfattning och inriktning av en revision som är utformad så att revisorn kan uppfylla målen i standarden. Den klargör även ISA:s tillämpningsområde, auktoritet och struktur.

Revisorns övergripande mål är

- a) att med rimlig säkerhet göra en bedömning av om de finansiella rapporterna i sin helhet innehåller väsentliga felaktigheter eller inte och om de i alla väsentliga hänseenden, har upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering.
- b) att uttala sig om de finansiella rapporterna, och kommunicera sina iakttagelser enligt kraven i ISA.

Kommentarer

Enligt p 18 ska alla ISA som är relevanta följas för att ge ett fullgott underlag för revisorns uttalande. Av p 24 framgår att det i vissa fall, då ISA inte har kunnat tillämpas full ut, kan bli aktuellt att modifiera uttalandet eller avgå från revisionsuppdraget. Som framgår av kapitel 4 ovan gör SKYREV bedömningen att det i nuläget inte föreligger förutsättningar för att tillämpa ISA fullt ut. Avsteg från ISA som görs i enlighet med denna vägledning ska inte påverka rapporteringen. Däremot ska avsteg från att genomföra revision enligt vägledningen framgå av yrkesrevisorns rapportering till de förtroendevalda revisorerna.

Kommentar till ISA 210: Villkor för revisionsuppdrag

Relevans för kommunal revision

Standarden är delvis relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen och, i tillämpliga fall, med dem som har ansvar för företagets styrning.

Revisorns mål är att acceptera eller fortsätta med ett revisionsuppdrag endast när man har kommit överens om grunden för hur det ska utföras, genom att

- a) fastställa om det finns förutsättningar för en revision, och
- b) bekräfta att det finns en gemensam förståelse av villkoren för revisionsuppdraget mellan revisorn och företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen.

Kommentarer

Denna ISA är inte relevant för yrkesrevisorn i kommunal revision när det gäller relationen med kommunens eller landstingets politiska ledning. Yrkesrevisorn kommer överens med de förtroendevalda revisorerna i vilken utsträckning och på vilket sätt ISA ska tillämpas gentemot styrelser och nämnder. Synsättet enligt denna ISA kan däremot vara användbart, som en grund för villkoren för revisionsuppdraget så som de dokumenteras i de avtal som revisionsbyråerna tecknar med de förtroendevalda revisorerna eller de anställda yrkesrevisornas uppdrag.

Kommentar till ISA 220: Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns särskilda ansvar för kvalitetskontrollåtgärder vid en revision av finansiella rapporter. Där så är tillämpligt behandlar den även det ansvar som den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget har. Denna ISA ska läsas tillsammans med relevanta yrkesetiska krav.

Revisionsföretaget ansvarar för system, riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll. Enligt den särskilda standarden för kvalitetskontroll, ISQC 1, är revisionsföretaget skyldigt att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som ger det rimlig säkerhet att

- a) revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar, förordningar och föreskrifter, och
- b) de revisorsrapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.

Denna ISA bygger på den grundläggande förutsättningen att revisionsföretaget omfattas av ISQC 1 eller nationella krav som är minst lika höga.

Inom ramen för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem ansvarar uppdragsteamet för att införa de kvalitetskontrollåtgärder som är tillämpliga på revisionsuppdraget och för att förse

revisionsföretaget med relevant information så att den del av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem som avser oberoende fungerar.

Kommentar till ISA 230: Dokumentation av revisionen

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att upprätta revisionsdokumentation i samband med en revision av finansiella rapporter.

För att revisionsdokumentation ska uppfylla kraven i denna ISA och de särskilda dokumentationskraven i andra ISA ska den utgöra

- a) bevis på revisorns grund för en slutsats om huruvida revisorns övergripande mål har uppnåtts och
- b) bevis på att revisionen har planerats och utförts enligt ISA samt tillämpliga krav i lagar, förordningar och föreskrifter.

Revisionsdokumentationen tjäna även en rad andra syften, däribland att

- underlätta för uppdragsteamet att planera och utföra revisionen
- underlätta för dem som har ansvar för övervakning i uppdragsteamet att leda och övervaka revisionsarbetet och att fullgöra sitt ansvar att gå igenom utfört arbete enligt ISA 220
- möjliggöra för uppdragsteamet att vara ansvarigt för arbetet
- dokumentera sådant som har fortlöpande betydelse för framtida revisioner.

Kommentarer

Yrkesrevisorn ska dessutom tillämpa SKYREV:s rekommendation R1.

Kommentar till ISA 240: Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar avseende oegentligheter under en revision av finansiella rapporter. Den beskriver uttömmande hur ISA 315 och ISA 330 ska tillämpas med hänsyn till risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

Revisorns mål är att

- a) identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter
- b) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter genom att utforma och genomföra ändamålsenliga åtgärder
- c) på lämpligt sätt hantera oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som identifieras under revisionen

Kommentarer

Allmänt

Yrkesrevisorerna måste med rimlig säkerhet kunna bedöma om de finansiella rapporterna som helhet innehåller någon väsentlig felaktighet som beror på oegentligheter eller fel.

Nedanstående kommentarer syftar till att belysa hur den kommunala särarten påverkar tillämpligheten av denna standard i vissa avseenden.

Specifika kommentarer

- 1) Vid behov preciseras inriktning och omfattning vad gäller granskning rörande oegentligheter närmare i projektplan eller motsvarande. Granskning med inriktning mot oegentligheter såsom förskingring granskas normalt efter särskilt uppdrag från de förtroendevalda revisorerna.
- 2) Yrkesrevisorerna har ett ansvar för att rapportera upptäckta eller misstänkta oegentligheter till de förtroendevalda revisorerna.
- 3) Någon skyldighet för yrkesrevisorn att rapportera till tillsynsmyndigheter eller rättsvårdande myndigheter föreligger inte. De förtroendevalda revisorerna har däremot enligt 9 kap. 9 § KL ett ansvar att till berörd nämnd anmäla misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts. Om nämnden inte vidtar åtgärder ska de förtroendevalda revisorerna anmäla det till fullmäktige. Dialogen med berörd nämnd samt fullmäktige är således central. Formerna för dialogen faller dock inom de förtroendevalda revisorernas ansvar att besluta om.
- 4) Det är inte enbart styrelsen som har ett ansvar för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter. Nämndernas ansvar för den interna kontrollen framgår av 6 kap. 7 § KL.

- 5) Den del av standarden som vänder sig till mindre organisationer bedöms inte som aktuell för kommuner och landsting.
- 6) De omständigheter som avser skyldighet att avbryta revisionsuppdraget är inte tillämpliga *på yrkesrevisorer i kommunal revision*.

Kommentar till ISA 250: Beaktande av lagar, förordningar och föreskrifter vid revision av finansiella rapporter

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att beakta lagar, förordningar och föreskrifter vid revision av finansiella rapporter. Standarden är inte tillämplig på andra bestyrkandeuppdrag där revisorn har åtagit sig att i särskild ordning granska och uttala sig om huruvida särskilda lagar, förordningar och föreskrifter har följts.

Överträdelse av lagar, förordningar och föreskrifter kan medföra böter, rättstvister eller andra konsekvenser för företaget, som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

Det är företagsledningen som har ansvar för att, under tillsyn av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), säkerställa att företagets verksamhet bedrivs enligt bestämmelserna i lagar, förordningar och föreskrifter, däribland de bestämmelser som reglerar de rapporterade beloppen och upplysningarna i ett företags finansiella rapporter.

Kraven i denna ISA är utformade som stöd för att identifiera väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på att lagar, förordningar och föreskrifter inte har följts. Revisorn är dock inte ansvarig för att förebygga överträdelse och kan inte förväntas upptäcka överträdelse av alla lagar, förordningar och föreskrifter.

Revisorns mål är att

- a) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att företaget har följt bestämmelserna i de lagar, förordningar och föreskrifter som allmänt anses ha en direkt inverkan på hur väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs
- b) utföra särskilda granskningsåtgärder som hjälp för att identifiera överträdelse av andra lagar, förordningar och föreskrifter som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna
- c) på lämpligt sätt hantera överträdelse eller misstänkta överträdelse av lagar, förordningar och föreskrifter som identifieras under revisionen.

Kommentarer

Allmänt

Yrkesrevisorer ska i revisionen utgå från bestämmelserna i de lagar, förordningar och föreskrifter som har en direkt inverkan på redovisning och upplysningar i årsredovisningen, till exempel *särskilda avsnitt i den* kommunala redovisningslagen och KL. Även specifika regler som rör redovisning av skatter och pensioner samt speciallagstiftning såsom lagen om offentlig upphandling och VA-lagen som påverkar årsredovisningen ska beaktas i revisionen. Det innebär att yrkesrevisorn måste sätta sig in i och förstå det juridiska ramverk som gäller för kommunernas verksamhet.

Specifika kommentarer

- 1) I denna ISA anges att det är ledningen, under tillsyn av styrelsen som har ansvar för att verksamheten bedrivs enligt lagar med mera. I den kommunala verksamheten är det respektive nämnd som har ansvaret för intern kontroll. Kommun- och landstingsstyrelsen har också ett uppsiktsansvar över kommunens verksamhet samt även uppdraget att leda och samordna verksamheten i kommunen. Det innebär bland annat att den har ett övergripande ansvar för att se till att de övriga nämnderna arbetar med sin interna kontroll på ett tillfredsställande sätt.

Enligt denna ISA ska misstanke om att en överträdelse har ägt rum diskuteras med ledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen. Om yrkesrevisorn i kommunal revision misstänker överträdelser ska detta istället rapporteras till de förtroendevalda revisorerna som får besluta om den fortsatta hanteringen.

Kommentar till ISA 260: Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning

Relevans för kommunal revision

Standarden är delvis relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att kommunicera med dem som ansvarar *för företagets styrning (styrelsen) vid en revision av finansiella rapporter.*

Av denna standard framgår vikten av effektiv tvåvägskommunikation vid en sådan revision. Den innehåller ett övergripande ramverk för revisorns kommunikation med styrelsen och identifierar ett antal särskilda frågor som ska tas upp.

Revisorns mål är att

- a) till styrelsen tydligt förmedla vilket ansvar revisorn har avseende revisionen av de finansiella rapporterna och att informera styrelsen om planerad omfattning, inriktning och tidpunkt för revisionen
- b) från styrelsen inhämta information som har betydelse för revisionen
- c) utan onödigt dröjsmål informera styrelsen om gjorda observationer som är betydelsefulla och relevanta för deras ansvar att utöva tillsyn över processen för finansiell rapportering
- d) främja effektiv tvåvägskommunikation mellan revisorn och styrelse.

Kommentarer

Kommunikation med styrelser och nämnder är de förtroendevalda revisorernas ansvar. Yrkesrevisorn beaktar ISA 260 i sin kommunikation med de förtroendevalda revisorerna och diskuterar med dessa i vilken utsträckning och på vilket sätt denna ISA ska tillämpas. Yrkesrevisorn kan och bör biträda de förtroendevalda revisorerna i kommunikationen.

Kommentar till ISA 265: Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen

Relevans för kommunal revision

Standarden är delvis relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att korrekt kommunicera identifierade brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för *företagets styrning och ledning*.

Revisorn är skyldig att skaffa sig en förståelse av den interna kontroll som har betydelse för revisionen när hon/han bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter. Syftet är att revisorn genom denna kunskap ska kunna utforma *ändamålsenliga* granskningsåtgärder med hänsyn till omständigheterna. Syftet är däremot inte att ge underlag för ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Revisorn kan identifiera brister i den interna kontrollen vid vilket skede som helst i revisionen, inte enbart i samband med riskbedömningen. Denna ISA preciserar vilka brister som revisorn måste ta upp med styrelsen och företagsledningen.

Inget i denna standard hindrar att revisorn tar upp andra frågor med styrelsen och företagsledningen som rör den interna kontrollen, vilka hon/han har identifierat under revisionen.

Revisorernas mål är att på lämpligt sätt informera styrelsen och företagsledningen om brister i den interna kontrollen som enligt dennes professionella bedömning är tillräckligt viktiga för att uppmärksammas.

Kommentarer

Kommunikation med styrelser och nämnder är de förtroendevalda revisorernas ansvar. Yrkesrevisorn beaktar ISA 265 i sin kommunikation med de förtroendevalda revisorerna och diskuterar med dessa i vilken utsträckning och på vilket sätt denna ISA ska tillämpas. Yrkesrevisorn kan och bör biträda de förtroendevalda revisorerna i kommunikationen.

Kommentar till ISA 300: Planering av revision av finansiella rapporter

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att planera en revision av finansiella rapporter. Den är utarbetad med tanke på återkommande revisioner. Ytterligare faktorer som måste beaktas vid en förstagångsrevision tas upp i ISA 510.

I planeringen ingår att upprätta en övergripande revisionsstrategi och en granskningsplan.

Revisorernas mål är att planera revisionen så att den utförs på ett ändamålsenligt sätt.

Kommentarer

Följande frågor har en avvikande hantering i kommuner och landsting:

- a) Yrkesrevisorn föreslår en planering för de förtroendevalda varefter samråd sker och beslut fattas av de förtroendevalda. De förtroendevalda revisorerna kan välja att göra andra bedömningar om risker, väsentlighet och hur noterade risker ska hanteras inom ramen för revisionen. Om beslutet i någon väsentlig del avviker från yrkesrevisorernas förslag dokumenteras detta och påverkar yrkesrevisorernas rapportering.
- b) De förtroendevalda revisorerna förfogar över revisionens resurser. Om yrkesrevisorn bedömer att tillgängliga resurser inte är tillräckliga för att genomföra en revision som ger rimlig grund för uttalande enligt denna vägledning ska hon/han anmäla detta till de förtroendevalda revisorerna. Om justering av resursramen inte sker ska detta dokumenteras och framgå av yrkesrevisorernas rapportering.

Kommentar till ISA 315: Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö. Här ingår företagets interna kontroll.

Revisorns mål *är att* hitta och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. Genom att förstå företaget och dess miljö, inklusive den interna kontrollen, får revisorn en grund för utförande av revisionsåtgärder som svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.

Kommentarer

Se kommentarerna till ISA 300.

Kommentar till ISA 320: Väsentlighet vid planering och utförande av en revision

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att tillämpa begreppet väsentlighet vid planering och utförande av en revision av finansiella rapporter. ISA 450 klargör hur väsentlighetsbegreppet tillämpas när revisorn utvärderar hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats.

Revisorns mål är att tillämpa begreppet väsentlighet på ett korrekt sätt vid planering och utförande av revisionen.

Kommentarer

Yrkesrevisorn ska i samband med riskbedömningen fastställa väsentlighetskriterier och bedöma på vilket sätt dessa ska beaktas i revisionen. Den sakkunniges professionella bedömning av väsentlighet kan förmedlas till de förtroendevalda revisorerna för ställningstagande.

Enligt p.2 i ISA 320 ska bedömningar av vad som är väsentligt för användare av de finansiella rapporterna bygga på ett beaktande av vad som är gemensamma behov av finansiell information hos användare som grupp. Exempel på andra användargrupper för kommunala årsredovisningar än fullmäktige är medborgare/väljare, taxekollektiv, kreditgivare, politiska partier samt externa utförare av kommunal verksamhet. Vad som är väsentligt för dessa användargrupper är inte bara sådana uppgifter som påverkar ekonomiska beslut. Information i en kommunal årsredovisning är även en förutsättning för en fungerande demokrati, det vill säga medborgarnas insyn, möjlighet till debatt och ställningstagande i allmänna val.

Kommentar till ISA 330: Revisorns hantering av bedömda risker

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att utforma och genomföra revisionsåtgärder för att hantera de risker för väsentliga felaktigheter som har identifierats och bedömts av revisorn enligt ISA 315.

Revisorns mål är att inhämta tillräckliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter genom att utforma och genomföra ändamålsenliga revisionsåtgärder.

Kommentarer

Se kommentarerna till ISA 300.

Kommentar till ISA 402: Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar det ansvar som användarföretagets revisor har för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis när ett användarföretag anlitar en eller flera servicebyråer. I synnerhet behandlas hur användarföretagets revisor tillämpar ISA 315 och

ISA 330 när hon/han skaffar sig en förståelse av användarföretaget. Här ingår att *förstå så-dan* intern kontroll som är relevant för revisionen. Informationen ska vara tillräcklig för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter och för att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder i syfte att hantera dessa risker.

Målen för användarföretagets revisor, om företaget anlitar en servicebyrå, är följande:

- a) Inhämta en tillräcklig förståelse av de tjänster som servicebyrån levererar för att bedöma hur de påverkar användarföretagets interna kontroll. Syftet är att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.
- b) Utforma och utföra granskningsåtgärder för att hantera dessa risker.

Kommentar till ISA 450: Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att utvärdera hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats.

Revisorns mål är att utvärdera

- a) hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter
- b) hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats.

Kommentarer

Enligt p.8 ska den lämpliga ledningsnivån utan onödigt dröjsmål informeras om alla felaktigheter som ackumuleras under revisionen. För yrkesrevisorn gäller att kommunikation även sker med de förtroendevalda revisorerna och att hennes/hans eventuella kommunikation med lämplig politisk ledningsnivå sker på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna, eller genom att bistå revisorerna vid sådant tillfälle.

Kommentar till ISA 500: Revisionsbevis

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA förklarar vad som utgör revisionsbevis vid en revision av finansiella rapporter. Den behandlar även revisorns ansvar för att utforma och utföra granskningsåtgärder i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sina uttalanden.

Kommentar till ISA 501: Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns särskilda *överväganden* när hon/han inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende vissa poster. Revisorns mål är att inhämta revisionsbevis avseende

- a) varulagers existens och skick
- b) fullständighet i fråga om rättstvister och krav som rör företaget
- c) presentation av och upplysningar om information om segment enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Kommentarer

Med nuvarande redovisningsnormering är inte segmentsredovisning ett krav i den kommunala redovisningen. Däremot finns krav på redovisning som påminner om segmentsredovisning, till exempel *särredovisning per nämnd, särredovisning av VA-verksamhet* etcetera. Vid revision av sådan information kan det vara aktuellt att beakta denna ISA.

Kommentar till ISA 505: Externa bekräftelser

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns användning av externa bekräftelser enligt kraven i ISA 330 och ISA 500. Den omfattar inte förfrågningar om rättstvister och krav, som behandlas i ISA 501.

Revisionsbevis i form av externa bekräftelser som revisorn har fått direkt från bekräftande parter kan vara tillförlitligare än bevis som har tagits fram internt av företaget.

Kommentarer

Exempel på externa bekräftelser som kan vara aktuella är engagemangsbesked och saldoförfrågningar. Det kan även innefatta besked från statliga myndigheter.

Kommentar till ISA 510: Förstagångsrevisioner – ingående balanser

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar avseende ingående balanser vid en förstagångsrevision. Om de finansiella rapporterna även innehåller jämförande finansiell information, ska ISA 710 också tillämpas. ISA 300 innehåller ytterligare krav och vägledning avseende aktiviteter innan en förstagångsrevision påbörjas.

Vid en sådan förstagångsrevision är revisorns mål att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida

- a) de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period, och
- b) *ändamålsenliga redovisningsprinciper i de ingående balanserna har tillämpats konsekvent i de finansiella rapporterna för aktuell period eller om byten av redovisningsprinciper har redovisats på ett lämpligt sätt. Revisorn ska också skaffa bevis för om presentationen och upplysningarna är tillfredsställande enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.*

Kommentarer

Det faktum att det finns kontinuitet inom de förtroendevalda revisorerna undantar inte yrkesrevisorns behov av att följa denna ISA.

Kommentar till ISA 520: Analytisk granskning

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns användning av analytisk granskning som substansgranskningsmetod. Den behandlar också revisorns ansvar för att utföra analytisk granskning i revisionens slutfas för att nå fram till en övergripande slutsats om de finansiella rapporterna. ISA 315 behandlar användning av analytisk granskning som underlag för riskbedömning. ISA 330 innehåller krav och vägledning om karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskningsåtgärder för hantering av bedömda risker. Dessa granskningsåtgärder kan innefatta substansinriktad analytisk granskning.

Revisorns mål är att:

- a) inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis vid användning av substansinriktad analytisk granskning, och
- b) utforma och utföra sådan analytisk granskning i revisionens slutfas som hjälper revisorn att nå fram till en övergripande slutsats om huruvida de finansiella rapporterna överensstämmer med revisorns förståelse av företaget.

Kommentar till ISA 530: Revisionsmässiga urval

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA gäller när revisorn har beslutat att använda revisionsmässiga urval vid utförande av granskningsåtgärder. Den behandlar revisorns användning av statistiska och icke-statistiska urval vid utformning och val, granskning av kontroller och detaljgranskning samt utvärdering av resultaten från urvalet.

Revisorns mål med att använda revisionsmässiga urval är att få en rimlig grund för slutsatser om den population från vilken urvalet görs.

Kommentar till ISA 540: Granskning av uppskattningar i redovisningen, däribland av verkligt värde, samt upplysningar om uppskattningar

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar avseende revision av uppskattningar i redovisningen. Här ingår uppskattningar av verkligt värde, samt upplysningar som sammanhänger med dessa. I synnerhet behandlas mer utförligt hur ISA 315 och ISA 330 samt andra relevanta ISA ska tillämpas när det gäller uppskattningar i redovisningen. Dessutom innehåller den krav och vägledning avseende felaktigheter i enskilda uppskattningar i redovisningen och tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen.

Revisorns mål är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis om huruvida

- a) uppskattningar i redovisningen, däribland uppskattningar av verkligt värde, i de finansiella rapporterna, vare sig de redovisas eller upplysning lämnas om dem, är rimliga och
- b) upplysningar i de finansiella rapporterna är tillräckliga enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Kommentar till ISA 550: Närståendeförhållanden

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna standard behandlar revisorns ansvar avseende närståenderelationer och närståendetransaktioner vid revision av finansiella rapporter. Särskilt utvecklas hur ISA 315, ISA 330 och ISA 240 ska tillämpas med hänsyn till risker för väsentliga felaktigheter som förknippas med sådana relationer och transaktioner.

Revisorns mål är att

- a) vare sig det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ställer krav rörande närstående eller inte, skaffa sig en tillräcklig förståelse av närståenderelationer och närståendetransaktioner för att kunna
 - (i) uppmärksamma eventuella faktorer som innebär risk för oegentligheter på grund av närståenderelationer och närståendetransaktioner
 - (ii) dra en slutsats, med grund i inhämtade revisionsbevis, om huruvida de finansiella rapporterna
 - a) uppnår en rättvisande bild (för ramverk avsedda att ge en rättvisande bild), eller
 - b) inte är vilseledande (för regelstyrda ramverk)
- b) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida närståenderelationer och närståendetransaktioner har identifierats, redovisats och upplysningar om dem lämnats i de finansiella rapporterna på rätt sätt enligt

ramverkets krav. Det gäller i de fall det tillämpliga ramverket ställer krav på sådan redovisning.

Kommentarer

Närstående i detta sammanhang kan vara stiftelser, bolag och andra juridiska eller fysiska personer med koppling till landstinget eller kommunen.

Kommentar till ISA 560: Efterföljande händelser

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar avseende efterföljande händelser vid revision av finansiella rapporter.

Finansiella rapporter kan påverkas av vissa händelser som inträffar efter datumet för de finansiella rapporterna, så kallade efterföljande händelser. Många ramverk för finansiell rapportering tar särskilt upp sådana händelser. Vanligtvis identifieras två typer av händelser i dessa ramverk:

- Händelser som utgör bevis på förhållanden som förelåg vid datumet för de finansiella rapporterna.
- Händelser som utgör bevis på förhållanden som uppstod efter datumet för de finansiella rapporterna.

I ISA 700 förklaras att datumet för revisors rapport informerar läsaren om att revisorn har beaktat effekten av händelser och transaktioner som revisorn har fått kännedom om och som har inträffat fram till det datumet.

Revisorns mål är att

- a) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport, som kräver att de finansiella rapporterna justeras eller att upplysningar lämnas i dessa, avspeglas korrekt i dessa finansiella rapporter enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och
- b) på lämpligt sätt hantera fakta som revisorn får kännedom om efter datumet för revisors rapport och som, om revisorn hade känt till dessa vid den tidpunkten, skulle ha föranlett honom eller henne att ändra sin rapport.

Kommentarer

Denna ISA innehåller i avsnitt 5 ett antal definitioner. Följande bör tydliggöras:

- 5 b) "datum för godkännande av de finansiella rapporterna" är det datum kommun- eller landstingsstyrelsen beslutar att föreslå fullmäktige att godkänna årsredovisningen.
- 5 c) "datum för revisors rapport" är det datum då yrkesrevisorns rapportering är daterad.
- 5 d) "datum då de finansiella rapporterna utfärdas" är det datum när de förtroendevalda revisorerna har skrivit sin revisionsberättelse och lämnat denna samt yrkesrevisorns rapportering till fullmäktige.

Kommentar till ISA 570: Fortsatt drift

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna internationella ISA behandlar revisorns ansvar vid revision av finansiella rapporter avseende företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

Revisorns mål är att

- a) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna
- b) med grund i de inhämtade revisionsbevisen komma fram till en slutsats om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten
- c) fastställa effekterna på revisorsrapporten.

Kommentarer

Denna standard är i teorin relevant för den kommunala revisionen i Sverige. Utgångspunkten är dock att kommuner och landsting har så pass ordnade ekonomiska förutsättningar att antagandet om fortsatt verksamhet är givet. Därmed torde standarden inte behöva tillämpas i praktiken.

Kommentar till ISA 580: Skriftliga uttalanden

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, från dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) vid en revision av finansiella rapporter.

I bilaga 1 finns en förteckning över andra ISA som innehåller särskilda krav på skriftliga uttalanden rörande olika sakförhållanden. De särskilda kraven på skriftliga uttalanden i andra ISA begränsar inte tillämpningen av denna ISA.

Revisorns mål är att

- a) inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen om att den anser att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna och för fullständigheten i de lämnade uppgifterna
- b) finna stöd för andra revisionsbevis som är relevanta för de finansiella rapporterna eller särskilda påståenden i de finansiella rapporterna med hjälp av skriftliga uttalanden om revisorn anser att det behövs eller om så krävs enligt andra ISA
- c) på ett lämpligt sätt hantera skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, eller att företagsledningen eller, i tillämpliga fall, styrelsen, inte lämnar de skriftliga uttalanden som revisorn har begärt.

Kommentarer

Vid inhämtande av skriftliga uttalanden kommunicerar yrkesrevisorn med den eller de som har störst insikt i sakförhållandena, vilket är såväl ledande tjänstemän som någon eller några av kommun-/landstingsdirektör, ekonomidirektör, förvaltningschef eller motsvarande.

Resonemang om hur begreppet företagsledning ska tolkas finns i kapitel 4.

Kommentar till ISA 600: Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Standarden behandlar de särskilda överväganden som gäller vid koncernrevisioner, i synnerhet sådana som innefattar revisorer för enheter i en koncern.

Revisorns mål är att

- a) besluta om hon eller han ska vara revisor för koncernredovisningen, och
- b) om revisorn är revisor för koncernredovisningen;
 - (i) ha en tydlig kommunikation med enheternas revisorer om omfattningen av och tidpunkten för granskningen av enheternas finansiella information och deras iakttagelser, och
 - (ii) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende enheternas finansiella information och konsolideringsprocess *för att kunna göra ett revisionsuttalande om koncernredovisningen.*

Kommentar till ISA 610: Använda arbete som har utförts av internrevisionen

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Standarden behandlar den externa revisorns ansvar avseende internrevisionens arbete när den externa revisorn, enligt ISA 315, har bedömt att internrevisionens arbete sannolikt är relevant för revisionen.

Om företaget har en internrevision och den externa revisorn har bedömt att den sannolikt är relevant för revisionen är den externa revisorns mål att

- a) avgöra huruvida, och i vilken utsträckning, arbete utfört av internrevisionen kan användas, och
- b) om arbete utfört av internrevisionen används, fastställa om arbetet tillgodoser revisionens syften.

Kommentarer

Internrevision är sådan revision som utförs på uppdrag av det organ som ansvarar för den interna kontrollen. I kommuner och landsting avser det således styrelser och nämnder. Internrevision förekommer i dag i begränsad omfattning i kommunal sektor.

Kommentar till ISA 620: Användning av en specialist i revisionsarbetet

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna standard behandlar revisorns ansvar i samband med användning av en persons eller organisations arbete inom ett annat specialområde än redovisning eller revision, då syftet är att bistå revisorn i arbetet med att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Revisorns mål är att

- a) fastställa om hon/han ska använda en specialist i revisionsarbetet, och,
- b) i så fall, fastställa om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften.

Kommentar till ISA 700: Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna standard behandlar revisorns ansvar för att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna. Den behandlar också formen för och innehållet i den revisorsrapport som lämnas till följd av en revision av finansiella rapporter.

Revisorns mål är att

- a) bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna grundad på en utvärdering av de slutsatser som har dragits av de inhämtade revisionsbevisen
- b) klart och tydligt uttrycka denna uppfattning genom ett uttalande i en skriftlig rapport som också beskriver grunden för uttalandet.

Kommentarer

Yrkesrevisorns rapport bör innehålla ett sammanfattande uttalande som stöd för revisorer-
nas uttalande i revisionsberättelsen. Av yrkesrevisorns uttalande ska det därför framgå om
årsredovisningen är rättvisande.

Yrkesrevisorns uttalande ska även innefatta upplysning om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med den kommunala redovisningslagen samt om god redovisningssed har tillämpats. Informationen är väsentlig för att revisorerna ska kunna bedöma om årsredovisningen ger en rättvisande bild av kommunens ekonomiska resultat och ställning. För vägledning beträffande granskning som underlag för uttalande om förvaltningsberättelsen, se även kapitel 6 Granskning av förvaltningsberättelse.

Rapporten kan avges som separat dokument eller intagen i en samlad rapportering från yrkesrevisorn. Oavsett, bör den formuleras enligt nedan.

För vägledning beträffande uttalanden avseende förvaltningsberättelsen se även kapitel 6 Granskning av förvaltningsberättelse.

RAPPORT OM ÅRSREDOVISNINGEN

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för XX kommun för räkenskapsåret 201X-01-01 - 201X-12-31.

Vi har [i allt väsentligt¹] utfört revisionen enligt SKYREV:s vägledning för redovisningsrevision. Denna vägledning kräver att vi följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information i de finansiella rapporterna. Yrkesrevisorn väljer i samråd med de förtroendevalda revisorerna vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. Vid denna riskbedömning beaktar yrkesrevisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur kommunen upprättar årsredovisningen. Detta för att ge en rättvisande bild i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i kommunens interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i styrelsens uppskattningar i redovisningen, liksom en utvärdering av den övergripande presentationen i årsredovisningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för våra uttalanden.

Uttalanden

Enligt vår uppfattning ger årsredovisningen en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av kommunens finansiella ställning per den 31 december 201X och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt lag om kommunal redovisning. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

1 Under den successiva implementeringsperioden för denna vägledning kan skrivningen "i allt väsentligt" användas.

Kommentar till ISA 705: Modifierat uttalande och rapport från oberoende revisor

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna standard behandlar revisorns ansvar för att lämna en ändamålsenlig rapport i de fall då revisorn, när hon/han bildar sig en uppfattning enligt ISA 700, drar slutsatsen att det är nödvändigt att göra ett modifierat uttalande om de finansiella rapporterna.

Standarden fastställer tre typer av modifierade uttalanden: uttalande med reservation, uttalande med avvikande mening och att revisorn avstår från att uttala sig. Beslutet om vilken typ av modifierat uttalande som är lämpligt beror på

- a) karaktären på det förhållande som ger upphov till modifieringen, det vill säga om de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter eller, i det fall det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, kan innehålla väsentliga felaktigheter, och
- b) revisorns bedömning av hur avgörande effekter eller möjliga effekter detta förhållande har på de finansiella rapporterna.

Revisorns mål är att klart och tydligt göra ett på lämpligt sätt modifierat uttalande om de finansiella rapporterna, vilket krävs om

- a) revisorn, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, drar slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter, eller
- b) revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter.

Kommentarer

Yrkesrevisorns revisionsrapport bör innehålla ett sammanfattande uttalande som stöd för revisorernas uttalande i revisionsberättelsen. Av yrkesrevisorns uttalande ska det därför framgå om räkenskaperna är rättvisande.

Yrkesrevisorns uttalande ska även innefatta upplysning om räkenskaperna i årsredovisningen har upprättats i enlighet med den kommunala redovisningslagen samt om god redovisningssed har tillämpats. Informationen är väsentlig för att revisorerna ska kunna bedöma om årsredovisningen ger en rättvisande bild av kommunens ekonomiska resultat och ställning.

Rapporten kan avges som separat dokument eller intagen i en samlad rapportering från yrkesrevisorn. Oavsett hur den avges bör den formuleras enligt nedan.

För vägledning beträffande uttalanden avseende förvaltningsberättelsen se även kapitel 6 *Granskning av förvaltningsberättelse*.

RAPPORT OM ÅRSREDOVISNINGEN

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för XX kommun för räkenskapsåret 201X-01-01 - 201X-12-31.

Vi har [i allt väsentligt¹] utfört revisionen enligt SKYREV:s *vägledning för redovisningsrevision*. *Denna vägledning kräver att vi följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.*

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis om belopp och annan information i de finansiella rapporterna. Det sakkunniga biträdet väljer i samråd med de förtroendevalda revisorerna vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. Vid denna riskbedömning beaktar det sakkunniga biträdet de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur kommunen upprättar årsredovisningen för att ge en rättvisande bild i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i kommunens interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i styrelsens uppskattningar i redovisningen, liksom en utvärdering av den övergripande presentationen i årsredovisningen.

Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för våra uttalanden.

Uttalanden

Enligt vår uppfattning ger årsredovisningen en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av kommunens finansiella ställning per den 31 december 201X och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt lag om kommunal redovisning. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

[Alternativt uttalande vid avvikelser - exempelvis vid felaktigt redovisad pensionsavsättning]

Uttalanden med avvikande mening

Pensionsavsättningen har inte redovisats i enlighet med lag om kommunal redovisning vilket innebär att skulden överskattats med xx miljoner kronor. Beloppet är väsentligt för bedömningen av årsredovisningen.

Enligt vår uppfattning ger därför årsredovisningen inte en rättvisande bild av kommunens finansiella ställning per den 31 december 201X och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt lag om kommunal redovisning. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

1 *Under den successiva implementeringsperioden för denna vägledning kan skrivningen "i allt väsentligt" användas.*

[Alternativt uttalande då begränsning att utföra fullständig revision föreligger]

Uttalanden med reservation

Vi har inte haft möjlighet att granska intern kontroll i väsentliga rutiner rörande kommunens personalkostnader vilket innebär att vi inte kunnat inhämta tillräckliga revisionsbevis som stöd för vårt uttalande om resultat- och balansräkningen.

Enligt vår uppfattning ger årsredovisningen, förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs ovan, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av kommunens finansiella ställning per den 31 december 201X och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt lag om kommunal redovisning. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Kommentar till ISA 706: Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar kompletterande upplysningar i revisorsrapporten i de fall då revisorn anser det vara nödvändigt att

- a) fästa användarens uppmärksamhet på ett eller flera förhållanden som presenteras eller som upplysning lämnas om i de finansiella rapporterna och som är av sådan betydelse att de är grundläggande för användarens förståelse av de finansiella rapporterna, eller
- b) *fästa uppmärksamheten på ett annat eller andra förhållanden än dem som presenteras eller som upplysning lämnas i de finansiella rapporterna och som är relevant för användarens förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport.*

Revisorns mål är att, efter att ha bildat sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, genom klar och tydlig kompletterande information i revisors rapport fästa användarens uppmärksamhet på

- a) ett förhållande som, även om det presenteras eller upplyses om på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna, har sådan betydelse att det är grundläggande för användarens förståelse av de finansiella rapporterna, eller

- b) eventuella andra förhållanden som är relevanta för användarens förståelse av revisionen, revisors ansvar eller revisors rapport.

Kommentarer

Exempel på olika typer av uttalanden i kommunal redovisningsrevision återfinns i kommentarer till ISA 700 och 705.

Kommentar till ISA 710: Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Denna ISA behandlar revisorns ansvar avseende jämförande information vid en revision av finansiella rapporter.

Karaktären på den jämförande information som presenteras i ett företags finansiella rapporter beror på kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Det finns två övergripande metoder att fullgöra revisorns rapporteringsansvar med avseende på sådan jämförande information: jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter. Vilken metod som ska användas anges ofta i en lag, förordning eller föreskrift, men kan också framgå av uppdragets villkor.

De viktigaste skillnaderna i revisorns rapportering mellan de två metoderna är följande:

- a) Jämförelsetal – revisorns uttalande om de finansiella rapporterna hänför sig endast till den aktuella perioden.
- b) Jämförande finansiella rapporter – revisorns uttalande hänför sig till alla perioder för vilka finansiella rapporter presenteras.

Denna ISA behandlar revisorns rapporteringskrav separat för respektive metod.

Revisorns mål är att

- a) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida presentationen av den jämförande informationen i de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden följer kraven rörande jämförande information i det tillämpliga ramverket för finansiella rapporter, och
- b) rapportera enligt revisorns rapporteringsansvar

Kommentar till ISA 720: Revisors ansvar avseende annan information i dokument som innehåller reviderade finansiella rapporter

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Standarden behandlar revisorns ansvar avseende annan information i dokument som innehåller reviderade finansiella rapporter och tillhörande revisors rapport.

Revisorns mål är att vidta tillbörliga åtgärder när dokument som innehåller reviderade finansiella rapporter och tillhörande revisors rapport innehåller annan information som skulle kunna skada dessa finansiella rapporters och revisors rapporters trovärdighet.

Om det inte finns något särskilt krav som gäller för uppdraget, täcker revisorns uttalande i rapporten inte annan information och revisorn har inte något särskilt ansvar att avgöra om sådan annan information är korrekt eller inte. Revisorn läser dock den andra informationen, eftersom väsentliga oförenligheter mellan reviderade finansiella rapporter och annan information kan skada de reviderade finansiella rapporternas trovärdighet.

Kommentarer

Denna ISA tillämpas på sådan information som inte ingår i de lagstadgade delarna av en årsredovisning enligt lagen om kommunal redovisning. Sådan information kan vara till exempel politiska uttalanden i *förord till årsredovisningen*.

Kommentar till ISA 800: Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Standarden behandlar särskilda överväganden vid tillämpningen av ISA på en revision av finansiella rapporter som upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte.

Revisorns mål är att, vid tillämpning av ISA i en revision av finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte, på ett ändamålsenligt sätt hantera de särskilda överväganden som är relevanta när hon/han

- a) accepterar uppdraget
- b) planerar och utför detta uppdrag, och
- c) bildar sig en uppfattning om och rapporterar om de finansiella rapporterna.

Kommentar till ISA 805: Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Standarden behandlar särskilda överväganden som är relevanta vid en revision av en enskild finansiell rapport eller av en särskild del, särskilt konto eller särskild post i en finansiell rapport.

Revisorns mål är att, vid tillämpning av ISA i en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild post i en finansiell rapport, på *ändamålsenligt sätt hantera de särskilda överväganden som är relevanta när hon/han*

- a) accepterar uppdraget
- b) planerar och utför detta uppdrag, och
- c) bildar sig en uppfattning om och rapporterar om de enskilda finansiella rapporterna eller den särskilda delen, kontot eller posten i en finansiell rapport.

Kommentar till ISA 810: Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag

Relevans för kommunal revision

Standarden är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision.

Beskrivning av standarden

Standarden behandlar revisorns ansvar vid ett uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag som är härledda från finansiella rapporter som samma revisor reviderat enligt ISA.

Revisorns mål är att

- a) fastställa om det är lämpligt att acceptera uppdraget att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag, och
- b) om revisorn har anlåtats för att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag
 - (i) bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna utifrån en utvärdering av de slutsatser som dragits av de inhämtade revisionsbevisen, och
 - (ii) tydligt uttrycka denna uppfattning i ett uttalande i en skriftlig rapport som också beskriver grunden för uttalandet.

