

Kommentarer till exempel vid tillämpande av ISA 580

Inledning

I denna PM beskrivs SKYREV:s syn på hur ISA 580 kan tillämpas i kommunal verksamhet. Med anledning av att ett större utvecklingsarbete initierats inom redovisningsrevisionens område ska texten inte ses som normerande utan som en vägledning för de yrkesrevisorer som i sina uppdrag redan har, eller har för avsikt att tillämpa ISA 580. Till PM:an har ett exempel på uttalande från ledningen bilagts (bilaga 1). Exemplet har anpassats efter kommunal särart och ger möjlighet att modifiera efter de förhållanden som råder i den aktuella kommunen/landstinget/regionen. Vidare har ett utdrag ur ISA 580 bilagts PM:an (bilaga 2).

För ISA 580:s fullständiga innehåll hänvisas till FAR:s ISA-volym översatt till svenska.

Relevans för kommunal revision

Standarden (ISA 580) är relevant för yrkesrevisorn vid kommunal revision. Denna tolkning av hur ISA 580 kan tillämpas av yrkesrevisorer i kommunal verksamhet utgör ett exempel och är inte en rekommendation (se inledningen).

Revisionsbevis

I ett aktiebolag är det styrelsen och verkställande direktören som har det formella ansvaret för bokföring och årsredovisning. I kommuner/landsting/regioner är det kommunstyrelsen/landstingsstyrelsen/regionstyrelsen som ansvarar för årsredovisningens upprättande och den ekonomiska förvaltningen. Ett skriftligt uttalande från styrelsen, som har det juridiska ansvaret, har dock bara ett värde som revisionsbevis om ledamöterna i styrelsen har kunskap om de förhållanden som ingår i uttalandet, vilket sällan är fallet. För att erhålla ett revisionsbevis av värde ska därför yrkesrevisorn inhämta skriftliga uttalanden från den eller de som har störst insikt i sakförhållandena som ledande tjänstemän, exempelvis: kommun-/landstings-/regiondirektör, ekonomidirektör, redovisningschef eller motsvarande.

Ansvar

Det är således inte det juridiska ansvaret som är av betydelse för vem/vilka uttalandet inhämtas från. Uttalandet ska inhämtas från den/de som har till uppgift att ansvara för bokslutsprocessen och den interna kontrollen i kommunens redovisning, system och rutiner. Vem/vilka som ansvarar för dessa processer kan variera i berörda organisationer. Normalt utgörs dessa av anställda på kommun-landstings-/regionstyrelsens förvaltning eftersom styrelsen har det formella ansvaret för att upprätta årsredovisning och att handha den ekonomiska förvaltningen, där bl. a. intern kontroll i redovisningens system och rutiner får anses ingå.

Uttalandets innehåll

Uttalandet ska omfatta en bekräftelse på att den/de som intygar förhållandena i uttalandet:

- Har i uppdrag, ansvar och befogenheter för att ta fram kommunstyrelsens förslag till årsredovisning i enlighet med lag och god redovisningssed. Om uppdraget är begränsat anges detta.
- Har i uppdrag, ansvar och befogenheter för utformningen av bokslutsprocessen och den interna kontrollen i redovisningens system och rutiner. Om uppdraget är begränsat anges detta.

- Har kunskap om vad en revision innebär.

Vidare ska uttalandet omfatta bekräftelser på att den/de som ansvarar för uppdraget enligt ovan anser sig ha uppfyllt det, genom att årsredovisningen upprättats enligt lag och god redovisningssed samt att redovisningen är fullständig och att yrkesrevisorn tillhandahållits all information som är nödvändig för revisionen.

Yrkesrevisorns åtgärder

Nedan anges de åtgärder som yrkesrevisorer förväntas genomföra vid inhämtandet av skriftliga uttalanden:

- Uppdraget från de förtroendevalda revisorerna: *"Att bedöma om årsredovisningen upprättats enligt Lag om kommunal redovisning och rekommendationer från Rådet i kommunal redovisning"* accepteras genom att yrkesrevisorn:
 - Tar reda på vem/vilka som kan lämna uttalandet med hög trovärdighet, dvs. vem/vilka som bäst känner sakförhållandena.
 - Gör en dokumenterad överenskommelse med dessa om vilka förutsättningar och villkor som måste vara uppfyllda för att granskningen ska kunna genomföras enligt uppdraget från de förtroendevalda revisorerna.
- Inhämta det skriftliga uttalandet så nära datumet för sakkunnigrapporten som möjligt, dock inte efter dess avlämnande.
- Om uttalandet avgränsats, villkorats eller om det finns tvivel om uttalandets tillförlitlighet, som revisionsbevis ska yrkesrevisorn bedöma effekten av detta och vidta lämpliga åtgärder, t.ex. utöka sina granskningsåtgärder eller modifiera uttalandet i sakkunnigrapporten.

Namnet på kommunen/regionen/landstinget/kommunalförbundet

Detta dokument lämnas i anslutning till revisionen av Kommun/Region/Landsting/Kommunalförbund årsredovisning för det räkenskapsår som slutade 20XX-12-31. Dokumentet syftar till att ge yrkesrevisorn ett (av flera) underlag vid granskningen av årsredovisningen.

Vi bekräftar (Kan läggas till: utifrån vår bästa kunskap och övertygelse, efter att ha gjort sådana förfrågningar som vi har ansett vara nödvändiga för att på ett lämpligt sätt informera oss själva) följande:

Vårt uppdrag

- Vi är medvetna om att revisionens granskning ska utföras i enlighet med god revisions sed och att detta innebär att yrkesrevisorns granskning har utformats för att kunna bedöma om kommunens årsredovisning och den sammanställda redovisningen är rättvisande.
- Vi bekräftar vårt uppdrag: att upprätta årsredovisningen och den sammanställda redovisningen i enlighet med lag om kommunal redovisning (KRL) och rådet för kommunal redovisnings (RKR) rekommendationer.
- **Alternativt:** Vårt uppdrag: att upprätta årsredovisningen och den sammanställda redovisningen i enlighet med lag om kommunal redovisning (KRL) och rådet för kommunal redovisnings (RKR) rekommendationer är begränsat på följande sätt: ...
- Vi har i uppdrag att utforma bokslutsprocessen och den interna kontrollen i redovisningens system och rutiner, samt är de som bäst känner de sakförhållanden som intygas i detta utlåtande.
- **Alternativt:** Vårt uppdrag: att utforma bokslutsprocessen och den interna kontrollen i redovisningens system och rutiner är begränsat på följande sätt: ... Vi bedömer ändå att vi är de som bäst känner de sakförhållanden som intygas i detta utlåtande.

Årsredovisningen

- Upprättandet av årsredovisningen och den sammanställda redovisningen har (Kan läggas till: så långt våra befogenheter sträcker sig) skett enligt KRL och RKR:s rekommendationer.
- (Kan läggas till: Vi har öppet upplyst om och motiverat eventuella avvikelser från RKR:s rekommendationer)
- Vi har gått igenom betydelsefulla antaganden¹ som använts för att göra uppskattningar i redovisningen och vi bedömer dessa som rimliga.
- Justeringar har gjorts och tilläggsupplysningar har lämnats för alla (Kan läggas till: av oss kända) väsentliga händelser som inträffat efter räkenskapsårets utgång.
- Effekterna av eventuella (Kan läggas till: för oss kända och påverkbara) felaktigheter som inte har rättats är oväsentliga, både enskilt och sammantaget för

¹ Tex rörande tillgångars nyttjandeperioder, pensioner (livslängsantaganden etc), verkliga värden

årsredovisningen och den sammanställda redovisningen som helhet.

Lämnad information och fullständighet i transaktioner

- För granskningens genomförande har yrkesrevisorn tillhandahållits:
 - all relevant information och åtkomst enligt överenskommelse
 - ytterligare information som yrkesrevisorn har begärt
 - tillgång till personal inom kommunen/landstiget/regionen som har bedömts vara nödvändig
- Vi har (Kan läggas till: så långt våra befogenheter sträcker sig) säkerställt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen och den sammanställda redovisningen.
- Vi har (Kan läggas till: så långt våra befogenheter sträcker sig) säkerställt att alla ekonomiska händelser under räkenskapsåret bokförts, inklusive de tillgångs-avsettnings och skuldposter som är nödvändiga för att bestämma årets intäkter och kostnader samt den finansiella ställningen på balansdagen och att dessa avspeglas i årsredovisningen och den sammanställda redovisningen.
- Yrkesrevisorn har upplysts om (Kan läggas till: för oss) kända avtal och eventuella tvister vars effekter ska beaktas när årsredovisningen och den sammanställda redovisningen upprättas.

Ort & datum

Titel, tex Ekonomichef
(Den som bäst känner sakförhållandena)

Titel, tex Redovisningschef

ISA 580: Skriftliga uttalanden

Beskrivning av standarden

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

I bilaga 1 till ISA 580 finns en förteckning över andra ISA som innehåller särskilda krav på skriftliga uttalanden rörande olika sakförhållanden. De särskilda krav på skriftliga uttalanden i andra ISA begränsar inte tillämpningen av denna ISA.

Skriftliga uttalanden som revisionsbevis

Revisionsbevis är all den information som revisorn använder för att komma fram till de slutsatser som uttalandet bygger på. Skriftliga uttalanden är nödvändig information som revisorn begär när han eller hon reviderar företagets finansiella rapporter. I likhet med svar på förfrågningar är följaktligen skriftliga uttalanden revisionsbevis.

Även om skriftliga uttalanden utgör nödvändiga revisionsbevis, är de i sig inga tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för någon av de frågor som de behandlar. Det faktum att företagsledningen har lämnat tillförlitliga skriftliga uttalanden påverkar inte heller karaktären på eller omfattningen av andra revisionsbevis som revisorn inhämtar om hur företagsledningen har fullgjort sina åligganden eller om särskilda påståenden.

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.