

Standard för kommunal räkenskapsrevision

Utkast 2021-07-03

UTKAST

Förord.....	4
Inledning.....	5
Den kommunala revisionen.....	5
Den kommunala redovisningen.....	6
Vad ingår i räkenskapsrevisionen i kommuner?	8
Tillämpning av denna standard	9
Ramverk för kommunal räkenskapsrevision.....	10
Inledning.....	10
Definitioner	10
Anvisning för tillämpning i kommunal räkenskapsrevision av ISA, ISAE 3000 och ISRE....	16
Anvisning för tillämpning av ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing	17
Anvisning för tillämpning av ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag	19
BILAGA Exempel på Uppdragsbrev	20
BILAGA Exempel på Överenskommelse (Revisionskontor)	24
Anvisning för tillämpning av ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter	26
Anvisning för tillämpning av ISA 230 Dokumentation av revisionen.....	27
Anvisning för tillämpning av ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.....	28
Anvisning för tillämpning av ISA 250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter.....	29
Anvisning för tillämpning av ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning	31
Anvisning för tillämpning av ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen.....	32
Anvisning för tillämpning ISA 300 Planering av revision av finansiella rapporter.....	33
Anvisning för tillämpning av ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö	34
Anvisning för tillämpning av ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision	35
Anvisning för tillämpning av ISA 330 Revisorns hantering av bedömda risker	36
Anvisning för tillämpning av ISA 402 Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå	37
Anvisning för tillämpning av ISA 450 Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen	38

Anvisning för tillämpning av ISA 500 Revisionsbevis.....	39
Anvisning för tillämpning av ISA 501 Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster	40
Anvisning för tillämpning av ISA 505 Externa bekräftelser.....	41
Anvisning för tillämpning av ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser.....	42
Anvisning för tillämpning av ISA 520 Analytisk granskning.....	43
Anvisning för tillämpning av ISA 530 Revisionsmässiga urval	44
Anvisning för tillämpning av ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar.....	45
Anvisning för tillämpning av ISA 550 Närståendeförhållanden.....	46
Anvisning för tillämpning av ISA 560 Efterföljande händelser	47
Anvisning för tillämpning av ISA 580 Skriftliga uttalanden	48
BILAGA Exempel på uttalande från ledningen.....	50
Anvisning för tillämpning av ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad).....	54
BILAGA Yrkesrevisorns yttrande	55
Anvisning för tillämpning av ISA 701 Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor	57
Anvisning för tillämpning av ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor	58
Anvisning för tillämpning av ISA 706 Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor.....	59
Anvisning för tillämpning av ISA 710 Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter	60
Anvisning för tillämpning av ISA 720 Revisorns ansvar avseende annan information	61
Anvisning för tillämpning av ISRE 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor	62
BILAGA Yrkesrevisorns yttrande	63
Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper	64
Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse	65

Förord

Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (Skyrev) och FAR, branschorganisationen för revisorer, redovisningskonsulter m. fl., har gemensamt beslutat att ta fram en standard för kommunal räkenskapsrevision.

Revision i samhällets olika sektorer har mycket gemensamt men det finns sådant som skiljer revisionen i privat, statlig och kommunal sektor. I kommuner är revisionsuppdraget brett och omfattar räkenskapsrevision och verksamhetsrevision. Förtroendevalda revisorer ansvarar för hela revisionsuppdraget och ska enligt lag anlita sakkunniga som utför granskningen.

Många sakkunniga har sett ett behov av en tydligare standard för granskning av de kommunala räkenskaperna. I praktiken har granskningen av historisk finansiell information till stor del baserats på ISA, men ingen enhetlig tillämpning har funnits. Ett kommunalt granskningsuppdrag kan inte genomföras fullt ut enligt ISA vilket skapat en osäkerhet för sakkunniga i dessa uppdrag.

Ett arbete inom Skyrev ledde 2014 fram till ett utkast ”Vägledning för redovisningsrevision”. Grunden för vägledningen var ISA. Samarbetet mellan SKR, Skyrev och FAR med att ta fram denna standard har tagit avstamp i vägledningen, och en del nya perspektiv har tillkommit.

Det långsiktiga målet med samarbetet mellan SKR, Skyrev och FAR har varit att ta fram en standard för granskningen av räkenskaperna som kan bidra till en granskning av hög kvalitet, som är förutsägbar och även kan ligga till grund för jämförelser inom den kommunala sektorn.

Den standard för kommunal räkenskapsrevision som tagits fram inom ramen för vårt samarbete består av ett ramverk och anvisningar för tillämpningar av ISA, ISAE och ISRE. Ramverket beskriver förutsättningar och tar hänsyn till den kommunala särarten samt de regler som yrkesrevisorer, däribland auktoriserade och godkända revisorer och registrerade revisionsbolag har att följa.

Vår förhoppning är att Standard för kommunal räkenskapsrevision skapar en tydlighet för de sakkunniga som utför räkenskapsrevisionen, men även för de förtroendevalda revisorer som ger uppdrag till sakkunniga. Anpassningar kommer att göras i *God revisionsred i kommunal verksamhet 2022*, så att den harmonierar med standarden.

En standard utvecklas i praxis, och arbetet med att fortsatt förvalta och utveckla en tydlig normering för den kommunala revisionen behöver fortsätta, även då denna standard är beslutad. SKR, Skyrev och FAR kommer att fortsätta detta arbete gemensamt, med en praktisk hantering inom ramen för FAR:s erbjudande rörande digital åtkomst samt löpande kvalitetssäkring kopplat till utvecklingen av ISA, ISAE och ISRE.

Inledning

Den kommunala revisionen

Kommuner är territoriellt avgränsade, demokratiskt styrda organisationer som sköter uppgifter som är av allmänt intresse eller som riksdagen i lag ålagt dem att sköta.¹ Den kommunala självstyrelsen regleras i regeringsformen. Verksamheten regleras i kommunallagen (2017:725) där det framgår att förtroendevalda är ansvariga och tjänstepersoner utför verksamhet på deras uppdrag. Även revisorer i kommuner är förtroendevalda och väljs av fullmäktige. Varje kommun ska efter kommunalval välja minst fem revisorer för den kommande mandatperioden.

Revisionsuppdraget i kommuner² omfattar verksamhetsrevision och räkenskapsrevision. Revisorerna ska enligt kommunallagen granska och pröva om

- verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och ekonomiskt tillfredsställande sätt,
- om den interna kontrollen är tillräcklig, samt
- om räkenskaperna är rättvisande.

Därtill ska revisorerna bedöma om resultaten i delårsrapport och årsredovisning är förenliga med de mål fullmäktige beslutat (verksamhetsmål och finansiella mål).

Varje år lämnar de förtroendevalda revisorerna en revisionsberättelse till fullmäktige. Revisionsberättelsen redogör för resultatet av granskningen utifrån uppdraget som framgår ovan. I revisionsberättelsen ska även de förtroendevalda revisorerna tillstyrka eller avstyrka att fullmäktige beviljar ansvarsfrihet för ledamöter i nämnder och styrelser. Praxis är också att i revisionsberättelsen tillstyrka eller avstyrka årsredovisningens godkännande.

De förtroendevalda revisorerna är självständiga

I kommunallagen regleras hur det säkras att de förtroendevalda revisorerna står fria från de som granskas av revisionen. Ingen revisor eller dess närstående får ha andra uppdrag inom kommunen eller dess företag. Revisorerna får inte vara jäviga i sitt uppdrag. Revisorerna kan initiera ärenden som rör granskningen hos styrelse, nämnder och i fullmäktige. Revisorerna utgör tillsammans i utövandet av sitt uppdrag en självständig myndighet som lyder under offentlighetsprincipen.

I utförandet av revisionsuppdraget följer revisionen *God revisionsred i kommunal verksamhet* som beslutas vart 4:e år av SKR:s Revisionsdelegation.

De förtroendevalda revisorerna ska anlita sakkunnigt biträde

Revisorerna ska i revisionsuppdraget biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i ”den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionsred”³. Sakkunniga anlitas inom såväl verksamhetsrevision som inom räkenskapsrevision, för att genomföra granskningar och rapportera till de förtroendevalda revisorerna. Den kommunala revisionen utgörs således av förtroendevalda revisorer och sakkunniga i samverkan.

¹ Prop. 2016/17:171

² Med kommuner avses i fortsättningen kommuner, regioner, kommunalförbund samt finansiella samordningsförbund.

³ Kommunallagen 11 kap. 6 §

Vikten av professionellt genomförd granskning har länge betonats i den kommunala revisionen.⁴ Det handlar om att ge fullmäktige och nämnder ett så fullständigt beslutsunderlag som möjligt. All granskning som genomförs av sakkunniga inom såväl verksamhetsrevision som räkenskapsrevision utgör underlag till de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse. De sakkunnigas rapporter ska bifogas revisionsberättelsen. Ur fullmäktiges perspektiv och för medborgarna finns ett värde i att de sakkunniga kan delta vid fullmäktiges sammanträde och förklara de iakttagelser och slutsatser de kommit fram till.

Det enda kompetenskrav som kommunallagen ställer på de sakkunniga är att de ska ha ”insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet”.⁵ I praktiken är en stor andel av de sakkunniga certifierade kommunala yrkesrevisorer och/eller auktoriserade revisorer. Båda grupper benämns i det följande som yrkesrevisorer. Majoriteten av de yrkesrevisorer som anlitas som sakkunniga är anställda av revisionsföretag. Det finns också ett mindre antal kommuner som har egna anställda yrkesrevisorer (revisionskontor).

Den kommunala redovisningen

Kraven på redovisningen och de grundläggande redovisningsprinciperna inom kommunal och privat sektor är i många avseenden lika.⁶ Det handlar om att registrera och periodisera transaktioner, samt att sammanställa finansiella rapporter. Det ställs i båda sektorerna krav på t.ex. verifikationer, systemdokumentation och behandlingshistorik. Det finns dock förhållanden som skiljer kommuner från privata företag, och som får konsekvenser för hur den kommunala redovisningen utformas.

Syftet med redovisningen

Kommuner lyder under offentlighetsprincipen. Utgångspunkten är att handlingar, beslut och information är öppna och tillgängliga. Tillgång till information är en grundförutsättning för en fungerande demokrati och en effektiv förvaltning. Redovisningen ställs till fullmäktige och fyller en viktig funktion som underlag för ekonomiska och politiska beslut, samt skapar transparens och möjliggör ansvarsutkrävande.

Målgruppen för redovisningen i kommuner är bred. Kommunens medlemmar, invånarna, ska kunna ta del av och förstå redovisningen i sina roller som röstberättigade, skattebetalare och brukare av tjänsterna. Även media får insyn i kommunens verksamhet via redovisningen. Staten använder redovisningen som underlag för det kommunala utjämningsystemet och vid tilldelning av statsbidrag. Kreditinstituten använder den som underlag vid sina värderingar. Målet med kommunernas verksamhet är att tillhandahålla god service och verksamhet för sina medborgare och inte att göra ekonomisk vinst.

Normering

Den ekonomiska förvaltningen i kommuner regleras i kommunallagen (KL), lag om kommunal bokföring och redovisning (LKBR), samt normering från Rådet för kommunal redovisning (RKR). RKR bildades 1997 av staten och SKR i syfte att utveckla god redovisningssed i kommunsektorn. RKR ger ut rekommendationer, informationsmaterial och idéskrifter.

⁴ Prop 1998/99:66

⁵ Kommunallagen 12 kap 8 §

⁶ <https://data.riksdagen.se/fil/2025898E-C1D6-4FEA-A877-AFE16C4CC38C>

Övergripande krav på den kommunala redovisningen och ekonomin

God ekonomisk hushållning

År 2004 infördes krav på att kommuner i budgeten ska sätta upp mål och riktlinjer för verksamheten samt finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Syftet är att stärka långsiktigheten i planeringen. En generell tolkning är att verksamheten ska bedrivas så att varje generation ska bära kostnaden för den service den själv beslutar om samt konsumerar. Omfattningen för målen och riktlinjerna regleras inte i lag, utan bestäms av fullmäktige i den enskilda kommunen.⁷

Enligt LKBR ska förvaltningsberättelsen innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för god ekonomisk hushållning har uppnåtts och följts. Förvaltningsberättelsen ska även innehålla en utvärdering av kommunkoncernens ekonomiska ställning.

Balanskrav

Det så kallade *balanskravet* infördes i kommunallagen efter 90-talskrisen år 1998. Syftet var att skapa förutsättningar för en långsiktig stabil finansiell utveckling.⁸ Balanskravet innebär att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna och att årets resultat enligt resultaträkningen och förändringen av det egna kapitalet ska vara positivt.

Balanskravet omfattar inte kommunala bolag, stiftelser och föreningar, som är egna associationsformer. Däremot måste eventuellt bidrag från kommunen till t.ex. ett kommunalt bolag för att täcka en förlust, redovisas som en kostnad i kommunens resultaträkning. På motsvarande sätt redovisas avkastning från de kommunala bolagen som en intäkt i resultaträkningen.

Balanskravet är en miniminivå, och att det är uppfyllt innebär inte nödvändigtvis att kravet på god ekonomisk hushållning är uppfyllt.

Om balanskravet inte uppfylls, och kostnaderna för ett räkenskapsår överstiger intäkterna, ska det negativa resultatet regleras och det redovisade egna kapitalet återställas inom de närmast följande tre åren. Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för när regleringen av ett negativt balanskravsresultat ska ske.

Det finns en möjlighet till undantag från balanskravet. En kommun kan underbalansera budgeten under förutsättning att det tidigare har gjorts reservering till en resultatutjämningsreserv som kan tas i anspråk eller om fullmäktige beslutat om synnerliga skäl för detta. Enligt LKBR ska förvaltningsberättelsen innehålla en balanskravsutredning med upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat).

Drift- och investeringsredovisning

Enligt LKBR ska en årsredovisning bestå av bland annat drift- och investeringsredovisning. *Driftredovisningen* ska innehålla en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten och *investeringsredovisningen* ska innehålla en samlad redovisning av kommunens investeringsverksamhet där budget jämförs med utfall. Bakgrunden är budgetens centrala roll för styrning och uppföljning av ekonomin i kommuner.⁹

⁷ Prop. 2003/04:105

⁸ Prop. 1996/97:52

⁹ Prop. 1996/97:52

Jämfört med resultaträkningens intäkter och kostnader som endast innehåller kommunexterna poster, omfattar driftredovisningen även kommuninterna poster som avser köp och försäljning mellan nämnder och verksamheter. Omvänt finns det poster i resultaträkningen som inte ingår i driftredovisningen eller som simuleras kalkylmässigt. Poster som finns i resultaträkningen, men inte i driftredovisningen, är skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning, finansiella intäkter och kostnader samt extraordinära poster.

Sammanställda räkenskaper

Med sammanställda räkenskaper för en kommunal koncern avses en sammanställning av kommunens och de kommunala koncernföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

De sammanställda räkenskaperna är viktiga ur ett demokrati-, styrnings- och effektivitetsperspektiv eftersom den betonar fullmäktiges ansvar för all verksamhet oavsett associationsform.

Bakgrunden är att en relativt stor andel av kommunernas verksamheter bedrivs genom andra juridiska personer såsom hel- eller delägda företag samt privata utförare.

De sammanställda räkenskaperna ska upprättas med enhetliga redovisningsregler och principer. De regler och principer som tillämpas av kommuner har företräde framför de kommunala koncernföretagens. Undantag får göras för pensionsredovisningen. Pensionsåtaganden för de kommunala koncernföretagen ska i de sammanställda räkenskaperna redovisas enligt fullfonderingsmodellen. Pensionsredovisningen i kommuner ska i de sammanställda räkenskaperna ske enligt blandmodellen.

Vad ingår i räkenskapsrevisionen i kommuner?

De förtroendevalda revisorerna uttalar sig årligen i en revisionsberättelse. Där ska de redogöra för resultatet av den revision som avser verksamheten under det föregående budgetåret, dvs. om verksamheten varit ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredställande, den interna kontrollen varit tillräcklig, och räkenskaperna är rättvisande samt om resultaten i årsredovisningen är förenliga med de mål fullmäktige beslutat. Sakkunniga genomför granskningsinsatser inom samtliga områden, men alla områden omfattas inte av *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

Standard för kommunal räkenskapsrevision

Standarden för kommunal räkenskapsrevision omfattar kommuner, regioner, kommunalförbund samt finansiella samordningsförbund, i fortsättningen benämnda kommuner.

Räkenskapsrevision syftar till att bedöma om räkenskaperna är rättvisande. Detta sker genom granskning av delårsrapport och årsredovisning samt granskning av de finansiella mål som fullmäktige beslutat.

Standard för kommunal räkenskapsrevision omfattar:

- Granskning av årsredovisningens räkenskaper som enligt LKBR innehåller balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, noter, driftredovisning, investeringsredovisning samt sammanställda räkenskaper (om sådana finns).
- Granskning av förvaltningsberättelsen avseende de enligt LKBR obligatoriska delarna;
 - Utvecklingen av verksamheten
 - Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning

- Händelser av väsentlig betydelse
 - Förväntad utveckling
 - Väsentliga personalförhållanden
 - Andra förhållanden av betydelse för styrning och uppföljning
 - God ekonomisk hushållning (det finansiella perspektivet)
 - Ekonomisk ställning
 - Balanskravsresultat (beräkning av balanskravsresultat)
 - Den kommunala koncernen
 - Privata utförare (om aktuellt)
- Granskning av delårsrapporten, som enligt LKBR ska innehålla en resultaträkning, balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse.

Bedömningar av om kommunen efterlever balanskravet och huruvida kommunen nått målen om god ekonomisk hushållning omfattas inte av *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Dessa bedömningar ingår dock i de förtroendevalda revisorernas uppdrag, och kräver ytterligare insatser från sakkunniga/yrkesrevisorer.

Bedömningar av balanskravsresultatet utifrån helårsprognosen och huruvida kommunen förväntas nå målen om god ekonomisk hushållning omfattas inte av *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Dessa bedömningar ingår dock i de förtroendevalda revisorernas uppdrag, och kräver insatser från sakkunniga/yrkesrevisorer.

Tillämpning av denna standard

Standard för kommunal räkenskapsrevision ska tillämpas av yrkesrevisorer som utför räkenskapsrevision i egenskap av sakkunnigt biträde åt förtroendevalda revisorer. I de fall det finns skillnader i förutsättningar för yrkesrevisorer på revisionsföretag eller yrkesrevisorer på revisionskontor så framgår det av standarden.

Yrkesrevisorn ska självständigt utföra sin granskning enligt denna standard och redovisa sina bedömningar till de förtroendevalda revisorerna. Av ramverket och anvisningarna framgår vad som krävs för att åta sig ett uppdrag enligt denna standard, vilket ansvar yrkesrevisorn har och hur kommunikation samt rapportering ska ske.

Anvisningarna för tillämpning av ISA, ISAE samt ISRE samt Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper samt Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse vägleder yrkesrevisorn i hur de ska användas i den kommunala kontexten i planering, genomförande och rapportering. Tillämpningen förutsätter att yrkesrevisorn som utför granskningen enligt standarden har förkunskaper, om ISA, ISAE och ISRE, samt de särskilda regler som gäller för den kommunala redovisningen och kommuner generellt.

Ramverk för kommunal räkenskapsrevision

Inledning

1. Syftet med detta ramverk är att ge vägledning vid utförande av räkenskapsrevision i svenska kommuner, regioner, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund (fortsättningsvis benämnt kommuner). Ramverket är avgränsat till det uppdrag som utförs av yrkesrevisorer i egenskap av sakkunnigt biträde till förtroendevalda revisorer.
2. I uppdraget ingår att inhämta olika typer av revisionsbevis som styrker:
 - a. historisk finansiell information: information gällande en kommun, vilken primärt är införskaffad från kommunens redovisningssystem, avseende ekonomiska händelser som har inträffat tidigare perioder eller information om de ekonomiska förhållandena eller omständigheter vid tidigare tidpunkter.
 - b. annan finansiell information: exempelvis budget och fullmäktigebeslut.
3. Detta ramverk förtydligar vad som särskilt gäller för yrkesrevisorer som har uppdrag som sakkunnigt biträde i kommunal räkenskapsrevision.
4. Yrkesrevisorn ska utföra räkenskapsrevision enligt:
 - a. Ramverk för kommunal räkenskapsrevision,
 - b. Anvisning för tillämpning i kommunal räkenskapsrevision av International Standards on Auditing (ISA), International Standard on Review Engagements (ISRE), International standard on assurance engagements (ISAE 3000),
 - c. Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper samt Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse.

Definitioner

5. I detta ramverk har nedanstående termer följande betydelser:
 - a. Ansvarigt organ

I en kommun är det kommunstyrelsen som är ansvarig för att upprätta lagstadgad delårsrapport samt årsredovisning.

- b. Finansiell rapport

I en kommun utgör den lagstadgade delårsrapporten samt årsredovisningen de finansiella rapporterna (KL 11 kap 16 §, 19 §§, LKBR).

- c. Företagsledning

I ISA används begreppet företagsledning och definieras i IAASB:s ordlista som:

”Den eller de personer som har verkställande ansvar för hur företagets verksamhet bedrivs. För vissa företag i vissa jurisdiktioner innefattar företagsledningen några eller alla i styrelsen, t.ex. styrelsemedlemmar som ingår i företagets ledning, eller en ägare-företagsledare.”

I en kommun motsvaras företagsledningen av den eller de tjänstepersoner som har ett verkställande uppdrag gentemot styrelsen och bäst känner sakförhållandena vid upprättandet av delårsrapport och årsredovisning. Den yrkesrevisor som är sakkunnig och ska utföra revision och granskning enligt detta ramverk är ansvarig för att inledningsvis identifiera vem eller vilka dessa personer är i det specifika uppdraget.

d. Förtroendevald revisor

Förtroendevald revisor är den revisor som fullmäktige väljer för granskning av verksamheten i enlighet med 12 kap. 4 § KL. De förtroendevalda revisorernas uppgift är att pröva 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. De förtroendevalda revisorerna skriver under och överlämnar revisionsberättelsen till fullmäktige.

e. Sakkunnigt biträde

Av KL 12 kap. 8 § framgår att de förtroendevalda revisorerna ska biträdas av sakkunniga biträden som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionsssed. De sakkunniga biträdena ska ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att kunna fullgöra uppdraget. I den kommunala räkenskapsrevisionen är det sakkunniga biträdet en yrkesrevisor.

f. Yrkesrevisor

I sammanhanget kommunal räkenskapsrevision avses med yrkesrevisor en godkänd eller auktoriserad revisor, av Skyrev certifierad kommunal revisor eller annan specialist anställd på ett revisionsföretag eller revisionskontor.

Räkenskapsrevision i kommuner

6. Med räkenskaper menas balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, noter, drift- och investeringsredovisning samt sammanställda räkenskaper.
7. Med räkenskapsrevision menas i detta ramverk de uppdrag som en yrkesrevisor som anlitas som sakkunnigt biträde till förtroendevalda revisorer utför och som ligger till grund för de förtroendevalda revisorernas bedömning om räkenskaperna är rättvisande genom att granska att årsredovisningens räkenskaper är upprättad i enlighet med de finansiella ramverk som anges i punkt 10.
8. Med räkenskapsrevision menas även den granskning som sker i enlighet med Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse samt Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper.
9. Med räkenskapsrevision menas även den översiktliga granskningen av delårsrapporten i enlighet med anvisning för tillämpning av *ISRE 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*.

10. Uttalande om verksamheten är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande, om den interna kontrollen i verksamheten varit tillräcklig samt bedömningar huruvida målen är förenliga med vad fullmäktige fastställt och bedömning av kommunens ekonomiska ställning omfattas inte av denna standard. Uttalanden om måluppfyllelse av verksamheten i delårsrapporten omfattas inte av denna standard.
11. Det finansiella ramverket omfattar:
- Kommunallagen (2017:725), kapitel 11, Ekonomisk förvaltning.
 - Lag om kommunal bokföring och redovisning (2018:597).
 - Normering från RKR
 - Fullmäktigebeslut
12. Det finansiella ramverket, och därmed räkenskapsrevisionens inriktning, påverkas av att kommuner är offentliga organ. Det yttras bland annat genom att:
- a. Kommuner är demokratiska organisationer vars syfte är att tillvarata sina medlemmars intressen. Verksamheten är av allmänt intresse och kan inte utan lagstöd bedrivas i vinstsyfte.
 - b. Kommunen har karaktären av obligatorisk association, vilket innebär att inget ägande går att koncentrera eller kapitalisera, samt att förhållandet mellan kommunen och dess medlemmar/brukare inte är av frivillig natur.
 - c. Organisationsformen ställer krav på öppenhet och transparens som möjliggör ett styre som bygger på den representativa demokratins principer, vilka bland annat innefattar politiskt ansvarstagande och ansvarsutkrävande.
 - d. Kommuners tillgångar är i huvudsak av allmännyttig karaktär och syftar till att tillhandahålla samhällsservice. Dess värden utgörs till stor del av den servicepotential de representerar snarare än marknadsvärden.
 - e. Kommuners åtaganden mot omvärlden säkras genom rätten att beskatta sina medlemmar. Fortlevnaden möjliggörs genom denna beskattningsrätt och regleras i grundlag. Kommuner kan inte gå i konkurs.
 - f. Förutom intäkter från skatter finansieras verksamheten också av avgifter och bidrag som inte hämtas från en marknad, utan garanteras genom politiska beslut.
 - g. Målformulering, prioritering och resursfördelning via en budget och beslut om denna budget är centrala delar i den politiska styrningen av kommuner, och kopplingen mellan budget och finansiell rapportering blir därför en viktig förutsättning för demokrati och utkrävande av politiskt ansvar.

Yrkesrevisorns roll som sakkunnigt biträde

13. Av kommunallagen framgår att de förtroendevalda revisorerna ska anlita sakkunniga biträden (KL 12 kap. 8 §) i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionsse.

14. Det finns krav på att de sakkunniga biträdenas rapport ska bifogas till de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse (KL 12 kap. 12 §). De sakkunniga har även självständig rätt att yttra sig när kommunfullmäktige behandlar revisionsberättelsen (KL 5 kap. 32 §).
15. Kommuner kan ha anställda yrkesrevisorer/sakkunniga biträden (revisionskontor) eller upphandla externa sakkunniga biträden.

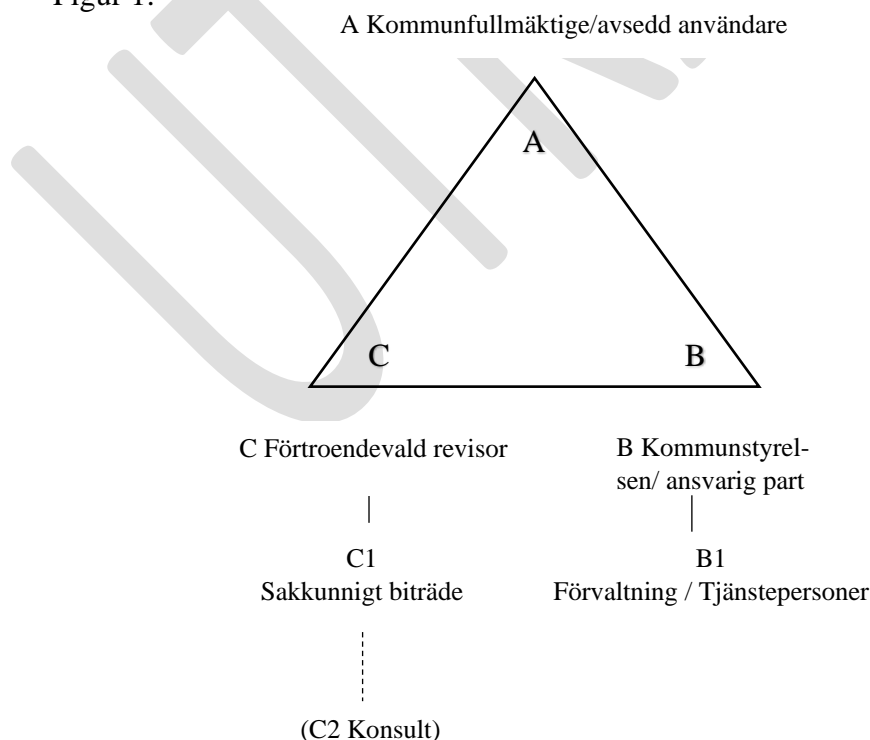
Förutsättningar för att en yrkesrevisor ska kunna utföra ett uppdrag som sakkunnigt biträde

16. Opartiskhet och självständighet är av grundläggande betydelse för det sakkunniga bitrådets förtroende hos uppdragsgivare, granskade och allmänhet.
17. Förtroendevalda revisorer och deras sakkunniga förväntas samarbeta och i det samarbetet är de förtroendevalda ansvariga och uppdragsgivare åt den sakkunnige. Självständigheten för den yrkesrevisor som anlitas som sakkunnig måste dock vara tillräcklig för att denne ska kunna utföra uppdraget professionellt i enlighet med *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Yrkesrevisorn ska inom ramen för detta uppdrag självständigt planera, utföra och rapportera sin granskning.
18. Denna standard med tillhörande uppdrag/överenskommelse (se ISA 210) ersätter inom räkenskapsrevisionen de *projektplaner* som tidigare använts som en beställningshandling mellan förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden.
19. Yrkesrevisor som är sakkunnigt biträde ska i inledningsfasen av ett uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för denne som granskare. Denna prövning ska dokumenteras och förvaras tillsammans med övrig revisionsdokumentation. Om det finns skäl ska förnyad prövning av opartiskhet och självständighet göras under granskningsarbetets olika faser. Kommunallagens jävsregler ska i tillämpliga delar beaktas av det sakkunniga bitrådet vid analysen av opartiskhet och självständighet. Godkända och auktoriserade revisorer som är sakkunniga biträden ska även tillämpa reglerna om opartiskhet och självständighet i revisorslagen.
20. Det förekommer att ett revisionskontor upphandlar en extern yrkesrevisor att utföra hela eller delar av räkenskapsrevisionen. Den yrkesrevisor som anlitas ska innan uppdraget accepteras och inleds i samråd med uppdragsgivaren ta ställning till vilken typ av uppdrag det är, det vill säga om yrkesrevisorn anlitas som sakkunnigt biträde av de förtroendevalda revisorerna eller som konsult åt revisionskontoret. Det ska även framgå av det uppdragsbrev/överenskommelse som upprättas mellan parterna.
21. Om yrkesrevisorn i utförandet av räkenskapsrevisionen stöter på oväntade svårigheter att fullgöra sitt uppdrag utifrån vad som planerats och budgeterats, ska denne kommunicera utökat behov av granskning med de förtroendevalda revisorerna. Uppstår en situation där yrkesrevisorn inte kan utföra uppdraget enligt detta ramverk med tillhörande anvisningar ska det framgå av yrkesrevisorns rapportering i form av ett modifierat uttalande eller ska yrkesrevisorn avsäga sig uppdraget där det är möjligt.

Kommunikation och rapportering

22. Enligt IAASBs Internationella ramverk för bestyrkandeuppdrag punkterna 26-27 har ett bestyrkandeuppdrag minst tre separata parter bestående av en revisor, en ansvarig part och avsedda användare. I den kommunala räkenskapsrevisionen finns det fler parter involverade vilket kräver ett förtydligande av till vem det sakkunniga biträdet ska kommunicera för att uppfylla sin kommunikationsplikt. Som framgår av Bild 1 är det sakkunniga biträdet en fjärde part.
23. De förtroendevalda revisorerna rapporterar till fullmäktige och ansvarar för kommunikationen med styrelse och nämnder.
24. Det sakkunniga biträdet (C1), rapporterar till och kommunicerar med de förtroendevalda revisorerna.
25. Då de förtroendevalda revisorerna överlämnar revisionsberättelse till fullmäktige ska de sakkunnigas rapporter bifogas. De sakkunniga har även rätt att yttra sig i fullmäktige då revisionsberättelsen behandlas.
26. Det sakkunniga biträdet kommunicerar även med tjänstepersoner på förvaltningen (B1) för att få de upplysningar som behövs i granskningen. I vissa fall har kommunen anställda tjänstemän (revisionskontor) som utgör sakkunnigt biträde (C1). Om revisionskontoret anlitar en yrkesrevisor att utföra avgränsade delar av räkenskapsrevisionen är denna att betrakta som konsult, (C2). Yrkesrevisorn rapporterar då sin granskning till revisionskontoret som i sin tur rapporterar till de förtroendevalda revisorerna i egenskap av sakkunnigt biträde.

Figur 1:



27. Yrkesrevisorn ska i sin rapportering om räkenskapsrevisionen till de förtroendevalda revisorerna ange att uppdraget har utförts enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* endast om det är tillämpat i sin helhet.

Yrkesetiska principer och standarder för kvalitetskontroll

28. Uppdrag som omfattas av detta ramverk förutsätter att:

- a. IESBA:s Etik kod (Etikkoden) tillämpas.
- b. Revisionsföretaget omfattas av ISQC 1¹⁰.
- c. Medlemmar i Skyrev följer Skyrevs etiska regler.
- d. Yrkesrevisorer som inte omfattas av ovanstående, ska arbeta enligt rutiner och riktlinjer som uppfyller likvärdiga krav inom etik och kvalitet.

¹⁰ Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag punkterna 5-9.

Anvisning för tillämpning i kommunal räkenskapsrevision av ISA, ISAE 3000 och ISRE

Läsanvisning

Varje anvisning inleds med en bedömning av om den aktuella ISA:n/ISAE/ISRE bedöms vara relevant i kommunal räkenskapsrevision. Sedan följer en beskrivning av vad denna ISA/ISAE/ISRE omfattar enligt regelverkets ursprungsbestämmelser. Under rubriken *Anvisning i kommunal räkenskapsrevision* framgår de eventuella anpassningar som görs vid tillämpning i den kommunala räkenskapsrevisionen. ISA 570 och ISA 600 bedöms inte vara tillämpbara för kommunal räkenskapsrevision och utelämnas därmed.

ISA 570, Fortsatt drift.

Kommuner har genom staten en indirekt garanti för fortsatt verksamhet och drift. Att en svensk kommun skulle hamna i en så allvarlig ekonomisk situation att den inte ens genom sin beskattningsrätt kan ta sig ur den, är inte möjligt.

ISA 600, Särskilda överväganden – revision av koncernredovisning.

De förtroendevalda revisorerna och de yrkesrevisorer de anlitar har inte i uppdrag att granska eller styra den finansiella revisionen i de kommunala företagen. Det finns därmed begränsningar för yrkesrevisorn i att aktivt kunna styra kommunala koncernföretagens revisorer. De förtroendevalda revisorernas och lekmannarevisorernas granskning i de kommunala bolagen begränsas till den granskning av verksamheten som framgår av ABL kap. 10.

ISRE 2410 utgör standard för den översiktliga granskningen av delårsrapport.

Särskilda instruktioner finns för granskning av de sammanställda räkenskaperna samt för granskning av förvaltningsberättelsen.

Anvisning för tillämpning av ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 200 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 200

1. ISA 200 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 samt innefattar krav som fastställer den oberoende revisorns allmänna ansvar som är tillämpliga på alla revisioner, innefattande förpliktelsen att följa ISA.
2. Enligt punkt 11 i ISA 200 är revisorns övergripande mål
 - 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.
3. I samtliga fall där det inte går att uppnå rimlig säkerhet och där det på grund av omständigheterna inte räcker med att uttala sig med reservation i revisors rapport för att rapportera till de avsedda användarna av de finansiella rapporterna, kräver ISA enligt punkt 12 i ISA 200 att revisorn avstår från att uttala sig eller avgår från (eller avsäger sig) uppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

4. I punkt 13 i ISA 200 definieras ett antal begrepp som är centrala för revisionen. I denna anvisning avses med revisor den som i 13 d definieras som yrkesrevisor och som anlitas som sakkunnigt biträde. I en kommun motsvaras definitionen av företagsledningen i punkt 13 h av den eller de tjänstepersoner som har ett verkställande uppdrag gentemot styrelsen och bäst känner sakförhållandena vid upprättandet av årsredovisningen.
5. Enligt punkt 18 i ISA 200 ska alla ISA som är relevanta för revisionen följas. Vidare framgår av punkten 22 att revisorn ska följa varje krav i en ISA om inte hela den ISA som det är fråga om inte är relevant eller om ett krav inte är relevant eftersom det är villkorat och villkoret är uppfyllt. I undantagsfall kan revisorns enligt punkt 23 bedöma det som nödvändigt att göra avsteg från ett relevant krav i en ISA. Revisorn ska då utföra alternativa granskningsåtgärder för att uppnå målet enligt kravet. ”Anvisning till ISA” är framtagna för att hjälpa yrkesrevisor med tillämpningen av ISA i den kommunala räkenskapsrevisionen och göra anpassningar då det är nödvändigt på grund av att en kommun skiljer sig mot en vinstdrivande associationsform som ISA främst är utvecklat för.
6. Yrkesrevisor kan vara anställd av den förtroendevalde revisorn eller ha ett avtal med den förtroendevalde revisorn som förhindrar att yrkesrevisor avgår från uppdraget. Anställning avser dock endast andra yrkesrevisorer än auktoriserade/godkända revisorer. Således föreligger inte förutsättningar för att tillämpa ISA 200 fullt ut. Av punkt 24 framgår att det

i vissa fall, då ISA inte har kunnat tillämpas fullt ut, kan bli aktuellt att modifiera uttalandet eller avgå från revisionsuppdraget. Vidare framgår av punkt A 77 att omständigheter som kan föranleda att mål inte kan uppnås vara sådana som

- a) hindrar revisorn från att följa de relevanta kraven i en ISA, eller
 - b) leder till att det inte är genomförbart eller möjligt för revisorn att utföra de ytterligare granskningsåtgärderna eller inhämta de ytterligare revisionsbevis som bedöms som nödvändiga med hänsyn till målen enligt punkt 21, t.ex. på grund av att tillgängliga revisionsbevis är begränsade.
7. Avsteg från ISA som görs i enlighet med *Standard för kommunal räkenskapsrevision* påverkar inte rapporteringen. Däremot ska avsteg från att genomföra revision enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* framgå av yrkesrevisorns rapportering till de förtroendevalda revisorerna.

Anvisning för tillämpning av ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 210 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 210

1. ISA 210 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.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

2. Yrkesrevisorn i kommunal verksamhet har ett uppdrag som sakkunnigt biträde till de förtroendevalda revisorerna, som har ett lagstadgat uppdrag. Yrkesrevisorn som har upphandlats har avtal som reglerar villkor och förutsättningar för sitt biträde till revisorerna, men inget avtal eller överenskommelse om villkoren för revisionsuppdraget med de som ska granskas. Styrelsen är enligt kommunallagen 11 kap 19 § ansvarig för årsredovisningens upprättande, vilket främst sker genom att den med ett beslut enligt 11 kap 20 § överlämnar årsredovisningen till fullmäktige och revisorerna.
3. Yrkesrevisorn på ett revisionskontor är anställd av och arbetar på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna. Istället för uppdragsbrev upprättar de en *överenskommelse* avseende villkor och förutsättningar med kommunens tjänstepersoner.
4. Uppdragsbrev/överenskommelse klargör vad yrkesrevisorn förväntar sig från de tjänstepersoner som bäst känner sakförhållandena och svarar för alla åtgärder: delegerade, förberedande och verkställande samt för det faktiska handlande som utgör en del av bokslutsprocessen och den interna kontrollen.
5. Uppdragsbrev/överenskommelse syftar också till att bekräfta att tjänstepersonerna förstått och accepterat angivna villkor och förutsättningar.
6. Vilka åtgärder som är beslut, verkställighet och faktiskt handlande vid upprättande av finansiella rapporter i en kommun varierar. Underskrifter ska därför anpassas efter den ansvarsorganisation som finns i respektive kommun. Normalt svarar direktören, ekonomichefen och/eller redovisningsansvarig eller motsvarande för de åtgärder som här åsyftas. Inget hindrar att även styrelsens ordförande undertecknar.
7. Uppdragsbrev/överenskommelse ska omfatta:
 - a) en bekräftelse av de som har till uppgift att ansvara för bokslutsprocessen och den interna kontrollen i redovisning, system och rutiner samt yrkesrevisorn;
 - b) en beskrivning av revisionsuppdragets omfattning och utförande samt,
 - c) en beskrivning av de förutsättningar som gäller för att ett revisionsuppdrag ska kunna genomföras.

I exemplen (se bilagor, exempel Uppdragsbrev samt exempel Överenskommelse) anges en rad villkor som bör ingå. Det finns inga hinder att lägga till andra villkor ex. dokumentationskrav, tidplaner m m.

BILAGA Exempel på Uppdragsbrev

Anvisning till ISA 210

Text i kursiv stil utgör kommentarer och förklaringar, vilka tas bort i brev till kund. Avsnitt inom hakparenteser måste anpassas till det specifika uppdraget.

[Kommentar: Vem som undertecknar överenskommelsen ska anpassas efter den ansvarsorganisation som finns i respektive kommun. Normalt svarar direktören, ekonomichefen och/eller redovisningsansvarig eller motsvarande för de åtgärder som åsyftas i överenskommelsen.]

[Kommun]

Attention

Adress

Postnummer Ort]

[Ort den DD månad ÅÅÅÅ]

Uppdragsbrev avseende granskning av årsredovisning och delårsrapport 20[XX]

Jag (Vi) har genom upphandling med [X Kommun], organisationsnummer 8xxxxx-xxxx fått i uppdrag att utföra redovisningsrevision. Med ["Kommunen"] avses nedan [X Kommun] och med "Uppdraget" avses revisionsuppdraget i [Kommun]. Uppdraget löper under den period som framgår av det avtal som tecknats i samband med upphandlingen. För det fall att Avtalet förlängs i ytterligare ett eller flera år ska uppdragsbrevet fortsätta att gälla till dess Uppdraget upphör, såvida inte nytt uppdragsbrev upprättats som ersätter detta uppdragsbrev.

Uppdraget har upphandlats enligt lag om offentlig upphandling och Avtalet har i enlighet med denna upphandling tecknats mellan parterna. Detta uppdragsbrev gäller i andra hand i förhållande till Avtalet och reglerar sådant som inte täcks av Avtalet.

Uppdragets omfattning och utförande

Uppdraget avser granskning och rapportering avseende årsredovisning under den avtalade perioden 20xx – 20xx till de förtroendevalda revisorerna i [Kommunen]. Uppdraget innebär att bedöma om årsredovisningen upprättats enligt Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning och normering från Rådet för kommunal redovisning.

Uppdraget omfattar även översiktlig granskning av den lagstadgade delårsrapporten.

Uppdraget utförs enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

Förutsättningar för uppdraget

Uppdraget ska utföras i enlighet med *Standard för kommunal räkenskapsrevision* vilket innebär att yrkesrevisorns granskning ska utformas för att med rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om [Kommunens] årsredovisning och de sammanställda räkenskaperna är rättvisande samt för den översiktliga granskningen att ge mig (oss) en grund för att rapportera huruvida det har kommit fram några omständigheter som får mig (oss) att anse att delårsrapporten inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med 13 kap. Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

Den i [Kommunen] som bäst känner de sakförhållanden som denna granskning omfattar bekräftar genom denna överenskommelse nedan angivna förutsättningar för genomförandet av yrkesrevisorns uppdrag. [Kommunens] [ekonomikontor] ska

- upprätta årsredovisningen, de sammanställda räkenskaperna och delårsrapporten i enlighet med Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och god redovisningssed;
- utforma bokslutsprocessen med tillräcklig intern kontroll i redovisningens system och rutiner;
- se till att yrkesrevisorn erhåller:
 - underlag som verifierar årsredovisningen och delårsrapporten;
 - information om kända avvikelser från LKBR samt från god redovisningssed;
 - information om betydelsefulla antaganden, väsentliga händelser som inträffat efter räkenskapsårets eller rapportperiodens utgång och effekter av eventuella felaktigheter som inte rättats;
- bistå med ytterligare information om yrkesrevisorn behöver det;
- säkerställa att personal finns tillgängliga inom [Kommunen] som bedöms vara nödvändig vid de tidpunkter som överenskoms;
- säkerställa att alla transaktioner bokförs och avspeglas i årsredovisningen, de sammanställda räkenskaperna och delårsrapporten;
- säkerställa att alla ekonomiska händelser under räkenskapsåret bokförs, inklusive de tillgångs-, avsättnings-, 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 de sammanställda räkenskaperna samt motsvarande avseende delårsrapporten;
- upplysa yrkesrevisorn om kända avtal och eventuella tvister vars effekter ska beaktas när årsredovisningen, de sammanställda räkenskaperna och delårsrapporten upprättas;
- underteckna ett uttalande i anslutning till revisionen samt den översiktliga granskningen där [Kommunen] bekräftar att uppdrag enligt denna överenskommelse är utfört.

Behandling av personuppgifter

[Kommentar: Avsnittet ska finnas med i de fall behandling av personuppgifter ej behandlas i avtalet. Texten i detta avsnitt är anpassad utifrån att revisionsföretaget är personuppgiftsansvarigt när uppdraget utförs]

Jag (Vi) är personuppgiftsansvarig för personuppgifter som jag (vi) behandlar för våra interna administrativa ändamål vad gäller antagande och hantering av kunder och uppdrag. Jag (Vi) är även personuppgiftsansvarig för personuppgifter som behandlas i samband med utförandet av uppdraget [samt vid fristående rådgivning].

Behandling av personuppgifter ska ske på ett lagligt, öppet och korrekt sätt. Personuppgifter får endast behandlas för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål, och inte sparas för längre tid än vad som är nödvändigt. Med beaktande av behandlingens art, omfattning, sammanhang och ändamål samt riskerna för den registrerades rättigheter ska jag (vi) genomföra lämpliga tekniska och organisatoriska säkerhetsåtgärder för att säkerställa att behandlingen utförs i enlighet med gällande rätt. Som personuppgiftsansvarig har jag (vi) rätt att an-

vända mig (oss) av underleverantörer, inom eller utom EES-området, i samband med antagandet och utförandet av uppdraget och/eller för att lagra information hänförlig till uppdraget. Detta under förutsättning att avtal rörande behandlingen av personuppgifter har ingåtts med sådan underleverantör enligt gällande rätt, att underleverantören är bunden av ett sekretessåtagande och har förpliktat sig att vidta lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder som säkerställer att den registrerades rättigheter skyddas. Personuppgifter kan också komma att behandlas av tredje part till vilken personuppgifter lämnas ut enligt gällande rätt, t.ex. myndigheter. Ytterligare information om min (vår) behandling av personuppgifter [finns tillgänglig på länk till webbplats][lämnas i Bilaga X–Y].

[Kommunen] ansvarar för att den har rätt att överföra personuppgifterna till mig (oss) i samband med uppdraget och att personuppgifterna har behandlats enligt gällande rätt.

[Kommunen] ansvarar vidare för att de registrerade, vars personuppgifter överlämnas till mig (oss) inför antagandet och i samband med utförandet av uppdraget, har försetts med sådan information som det åligger den personuppgiftsansvariga att lämna till den registrerade vid insamlingen enligt gällande rätt (inkl. att deras personuppgifter kan komma att behandlas i samband med uppdraget), så att kraven på rättvis och öppen behandling tillgodoses. [Kommunen] ansvarar för att ovan nämnd information innehåller upplysningar om de registrerades rättigheter. [Kommunen] svarar till fullo för att den registrerades rättigheter tillvaratas avseende den registrerades rätt till tillgång, begränsning, radering och rättelse.

[Kommentar: I de fall revisionsföretaget har en beskrivning av behandling av personuppgifter på sin hemsida kan hänvisning istället ske dit. Ovan beskrivning tas i så fall bort och ersätts med nedan text.]

[Information om revisionsföretagets behandling av personuppgifter finns på hemsidan [www.xxx.se]. [Kommunen] rekommenderas att hålla denna beskrivning tillgänglig för de som berörs av uppdraget.

Ändamålet för behandling av personuppgifter inom ramen för uppdraget är att uppdraget ska utföras i enlighet med överenskommelsen [Kommunen].

Revisionsföretaget har bedömt att revisionsföretaget är personuppgiftsansvarig för behandling av personuppgifter inom ramen för uppdraget.]

Ansvarig yrkesrevisor

Ansvarig för granskningen av [Kommunens] årsredovisning och delårsrapport för 20[XX] på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna är NN.

Bekräftelse

Vänligen kontakta undertecknad om ni har några frågor angående innehållet i detta uppdragsbrev.

Jag (Vi) ber er underteckna detta uppdragsbrev, som upprättats i två exemplar, för att visa att ni bekräftar och samtycker till denna överenskommelse.

Jag (Vi) emotser ett exemplar i retur till [Namn].

Med vänlig hälsning

Ansvarig yrkesrevisor

[revisionsbyrå]

Bekräftelse

Namnteckning

Titel [Ekonomichef/Kommundirektör eller annan]

Namnförtydligande

Datum

UTKAST

BILAGA Exempel på Överenskommelse (Revisionskontor)

Anvisning till ISA 210

Text i kursiv stil utgör kommentarer och förklaringar. Avsnitt inom hakparenteser måste anpassas till det specifika uppdraget.

[Kommentar: Vem som undertecknar överenskommelsen ska anpassas efter den ansvarsorganisation som finns i respektive kommun. Normalt svarar direktören, ekonomichefen och/eller redovisningsansvarig eller motsvarande för de åtgärder som åsyftas i överenskommelsen.]

[Ort den DD månad ÅÅÅÅ]

Överenskommelse avseende granskning av årsredovisning och delårsrapport 20[XX]

Jag (Vi) har på uppdrag av revisorerna i[X Kommun], fått i uppdrag att utföra räkenskapsrevision.

Omfattning och utförande

Uppdraget innebär att bedöma om årsredovisningen upprättats enligt Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning och normering från Rådet för kommunal redovisning.

Uppdraget omfattar även översiktlig granskning av den lagstadgade delårsrapporten.

Uppdraget utförs enligt standard för kommunal räkenskapsrevision.

Förutsättningar för uppdraget

Uppdraget innebär att yrkesrevisorns granskning ska utformas för att med rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om [Kommunens] årsredovisning och de sammanställda räkenskaperna är rättvisande. För den översiktliga granskningen av delårsrapporten ska det finnas en grund för att rapportera huruvida det har kommit fram några omständigheter som gör att delårsrapporten inte, i allt väsentligt, kan anses upprättad i enlighet med 13 kap. Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

Den i [Kommunen/] som bäst känner de sakförhållanden som denna granskning omfattar bekräftar genom denna överenskommelse nedan angivna förutsättningar. [Kommunens] [ekonomikontor] ska

- upprätta årsredovisningen inklusive de sammanställda räkenskaperna och delårsrapporten i enlighet med Lag om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och god redovisningssed,
- utforma bokslutsprocessen med tillräcklig intern kontroll i system och rutiner,
- se till att yrkesrevisorn erhåller:
 - underlag som verifierar årsredovisningen och delårsrapporten,
 - information om kända avvikelser LKBR samt från god redovisningssed,
 - information om betydelsefulla antaganden, väsentliga händelser som inträffat efter räkenskapsårets eller rapportperiodens utgång och effekter av eventuella felaktigheter som inte rättats,
- bistå med ytterligare information om yrkesrevisorn behöver det;
- säkerställa att personal finns tillgängliga inom [Kommunen] som bedöms vara nödvändig vid de tidpunkter som överenskoms;

- säkerställa att alla transaktioner bokförs och avspeglas i årsredovisningen, de sammanställda räkenskaperna och delårsrapporten,
- säkerställa att alla ekonomiska händelser under räkenskapsåret bokförs, inklusive de tillgångs-, avsättnings-, 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 de sammanställda räkenskaperna samt motsvarande avseende delårsrapporten,
- upplysa yrkesrevisorn om kända avtal och eventuella tvister vars effekter ska beaktas när årsredovisningen, de sammanställda räkenskaperna och delårsrapporten upprättas,
- underteckna ett uttalande där [Kommunen] bekräftar att uppdrag enligt denna överenskommelse är utfört.

Behandling av personuppgifter

Personuppgiftsansvariga är alla som på något sätt har åtkomst till persondata. Detta gäller såväl de förtroendevalda revisorerna som anställda på revisionskontoret. Eftersom kommunal revision är lagstadgad innebär det att det finns stöd i rättsordningen för sådan behandling av personuppgifter som är nödvändig för revisionens genomförande.

De konsulter som revisionskontoret upphandlat för räkenskapsrevision, är att betrakta som personuppgiftsbiträde, vilket regleras i särskilt personuppgiftsbiträdesavtal.

Ansvarig yrkesrevisor

Ansvarig för granskningen av [Kommunens] årsredovisning och delårsrapport för 20[XX] på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna är NN på revisionskontoret.

Bekräftelse

Jag (Vi) ber er underteckna denna överenskommelse, som upprättats i två exemplar.

Med vänlig hälsning,

Ansvarig yrkesrevisor på revisionskontoret

[revisionskontor]

Bekräftelse

Namnteckning

Titel [Ekonomidirektör/Kommundirektör]

Namnförtydligande

Datum

Anvisning för tillämpning av ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 220 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 220

1. ISA 220 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. ISA 220 ska läsas tillsammans med relevanta yrkesetiska krav.
2. 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.
3. ISA 220 bygger på den grundläggande förutsättningen att revisionsföretaget omfattas av ISQC 1 eller nationella krav som är minst lika höga.
4. 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.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

5. Revisionskontor som själv utför räkenskapsrevision i enlighet med *Standard för kommunal räkenskapsrevision* och som inte tillämpar ISQC1 ska arbeta enligt rutiner och riktlinjer som uppfyller likvärdiga krav inom kvalitet.
6. Medlemmar i Skyrev följer Skyrevs etikregler.

Anvisning för tillämpning av ISA 230 Dokumentation av revisionen

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 230 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 230

1. ISA 230 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 och andra författningar.
2. Enligt ISA 230 punkt 3 tjänar revisionsdokumentationen även en rad andra syften, däribland att
 - a) underlätta för uppdragsteamet att planera och utföra revisionen
 - b) 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
 - c) möjliggöra för uppdragsteamet att vara ansvarigt för arbetet
 - d) dokumentera sådant som har fortlöpande betydelse för framtida revisioner.
 - e) möjliggöra utförandet av uppdragsanknutna kvalitetskontroller enligt ISQC 1 eller nationella krav som är minst lika höga, och
 - f) möjliggöra externa inspektioner enligt tillämpliga krav i lagar, förordningar, föreskrifter eller andra bestämmelser.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. Enligt punkt 2 i ISA 230 ska revisionsdokumentationen för att uppfylla kraven i ISA 230 och särskilda dokumentationskrav i andra ISA bland annat utgöra bevis på att revisionen har planerats och utförts enligt ISA. Vid dokumentation av kommunal räkenskapsrevision ska revisionsdokumentationen bland annat utgöra bevis på att revisionen har utförts i enlighet med *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

Anvisning för tillämpning av ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 240 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 240

1. ISA 240 behandlar revisorns ansvar avseende oegentligheter under en revision av finansiella rapporter. Den beskriver hur ISA 315 och ISA 330 ska tillämpas med hänsyn till risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Revisorns mål är enligt punkt 11 i ISA 240 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.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

2. Yrkesrevisorn ska med rimlig säkerhet kunna bedöma om de finansiella rapporterna som helhet innehåller någon väsentlig felaktighet som beror på oegentligheter eller misstag.
3. Yrkesrevisorn har ett ansvar för att rapportera upptäckta eller misstänkta oegentligheter till de förtroendevalda revisorerna.
4. En godkänd eller auktoriserad revisor måste enligt Lag om penningtvätt och finansiering av terrorism i vissa fall göra anmälan till polismyndigheten.
5. De förtroendevalda revisorerna har enligt 12 kap. 1 § 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.
6. 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.
7. Enligt punkt 39 i ISA 240 kan det finnas undantagsfall där revisorn till följd av en felaktighet som beror på oegentligheter eller misstänkta oegentligheter behöver avgå från uppdraget. Enligt punkt A 58 är det inom den offentliga sektorn i många fall inte möjligt att avgå från uppdraget på grund av uppdragets karaktär eller med hänsyn till allmänhetens intresse.

Anvisning för tillämpning av ISA 250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 250 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 250

1. ISA 250 behandlar revisorns ansvar för att beakta lagar och andra författningar 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 och andra författningar har följts. Överträdelser av lagar och andra författningar kan medföra böter, rättstvister eller andra konsekvenser för företaget, som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.
2. Det är enligt punkt 3 i ISA 250 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 och andra författningar, däribland de bestämmelser som reglerar de rapporterade beloppen och upplysningarna i ett företags finansiella rapporter.
3. Kraven i ISA 250 är utformade som stöd för att identifiera väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på att lagar och andra författningar inte har följts. Revisorn är dock inte ansvarig för att förebygga överträdelser och kan inte förväntas upptäcka överträdelser av alla lagar och andra författningar.
4. Revisorns mål är enligt punkt 11 i ISA 250 att
 - a) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att företaget har följt bestämmelserna i de lagar och andra författningar 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 överträdelser av andra lagar och författningar som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna, och
 - c) på lämpligt sätt hantera identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar som identifieras under revisionen.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

5. Yrkesrevisorer ska i den kommunala räkenskapsrevisionen utgå från bestämmelserna i de lagar och andra författningar samt kommunala styrdokument och fullmäktigebeslut som har en inverkan på redovisning och upplysningar i årsredovisningen. Det innebär att yrkesrevisorn måste sätta sig in i och förstå det juridiska ramverk som gäller för kommunernas verksamhet.
6. I ISA 250 anges att det är företagsledningen, under tillsyn av styrelsen som har ansvar för att verksamheten bedrivs enligt lagar och andra författningar. I den kommunala verksamheten är det respektive styrelse/nämnd som har ansvaret för intern kontroll. Kommunstyrelsen har också ett uppsiktsansvar över kommunens verksamhet samt även uppdraget att leda och samordna verksamheten i kommunen.

7. Om yrkesrevisorn i kommunal räkenskapsrevision misstänker överträdelser ska detta rapporteras till de förtroendevalda revisorerna. Yrkesrevisorn samråder med de förtroendevalda revisorerna hur kommunikationen med styrelse eller nämnd ska hanteras.

UTKAST

Anvisning för tillämpning av ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 260 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 260

1. ISA 260 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.
2. Revisorns mål är enligt punkt 9 i ISA 260 att
 - a) till styrelsen tydligt förmedla vilket ansvar revisorn har avseende revisionen av de finansiella rapporterna och att informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt,
 - b) från styrelsen inhämta sådan information som har betydelse för revisionen,
 - c) utan onödigt dröjsmål informera styrelsen om observationer som görs vid revisionen och som är betydelsefulla och relevanta för styrelsens ansvar för att utöva tillsyn över processen för finansiell rapportering, och
 - d) främja effektiv tvåvägskommunikation mellan revisorn och styrelse.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. 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 biträda de förtroendevalda revisorerna i kommunikationen med styrelser och nämnder.
4. Yrkesrevisorns självständiga revisionella bedömningar redovisas i granskningsrapporter samt i revisorns yttrande över delårsrapport och årsredovisning. De förtroendevalda revisorernas eventuella egna bedömningar framgår i separata dokument.
5. Då de förtroendevalda revisorerna överlämnar revisionsberättelse till fullmäktige ska yrkesrevisorns rapporter bifogas.
6. Yrkesrevisorn har rätt att yttra sig i fullmäktige då revisionsberättelsen behandlas. Detta är det enda tillfället då det yrkesrevisorn kan kommunicera direkt med fullmäktige.

Anvisning för tillämpning av ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 265 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 265

1. ISA 265 behandlar revisorns ansvar för att korrekt kommunicera identifierade brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och företagsledningen. Revisorn är enligt punkt 2 i ISA 250 skyldig att skaffa sig en förståelse av den interna kontroll som har betydelse för revisionen när hon eller 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 lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Revisorn kan identifiera brister i den interna kontrollen vid vilket skede som helst i revisionen, och 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 eller han har identifierat under revisionen.
2. Revisorns mål är enligt punkt 5 i ISA 265 att på lämpligt sätt informera styrelsen och företagsledningen om brister i den interna kontrollen som revisorn har identifierat under revisionen och som enligt revisorns professionella bedömning är tillräckligt viktiga för att uppmärksammas av styrelsen och företagsledningen.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. Kommunikation med styrelser och nämnder är de förtroendevalda revisorernas ansvar. Yrkesrevisorn beaktar ISA 265 i sin kommunikation med de förtroendevalda revisorerna och samråder med dessa i vilken utsträckning och på vilket sätt denna ISA ska tillämpas. Yrkesrevisorn kan biträda de förtroendevalda revisorerna i kommunikationen med styrelser och nämnder.
4. Yrkesrevisorns självständiga revisionella bedömningar redovisas i granskningsrapporter samt i revisorns yttrande över delårsrapport och årsredovisning. De förtroendevalda revisorernas eventuella egna bedömningar framgår i separata dokument.
5. Då de förtroendevalda revisorerna överlämnar revisionsberättelse till fullmäktige ska yrkesrevisorns rapporter bifogas.
6. Yrkesrevisorn har rätt att yttra sig i fullmäktige då revisionsberättelsen behandlas. Detta är det enda tillfället då det yrkesrevisorn kan kommunicera direkt med fullmäktige.

Anvisning för tillämpning ISA 300 Planering av revision av finansiella rapporter

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 300 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 300

1. 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 förstagsrevision tas upp i ISA 510.
2. I planeringen ingår att upprätta en övergripande revisionsstrategi och en granskningsplan.
3. Revisorns mål är att planera revisionen så att den utförs på ett ändamålsenligt sätt.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

4. Yrkesrevisorn upprättar självständigt en planering för räkenskapsrevisionen baserad på risk och väsentlighet som beaktar de kommunala förutsättningarna.
5. 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.

Anvisning för tillämpning av ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 315 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 315

1. 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.
2. Revisorns mål är att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna genom att förstå företaget och dess miljö, inklusive företagets interna kontroll, för att skapa en grund för utformning och utförande av åtgärder med anledning av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. I en kommunal årsredovisning ska även identifieras och bedömas risker för väsentliga felaktigheter i drift- och investeringsredovisningen, beräkning av balanskravsresultat och utfallet av finansiella mål.

Anvisning för tillämpning av ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 320 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 320

1. Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att tillämpa begreppet väsentlighet vid planering och utförande av en revision av finansiella rapporter. ISA 450 klargör hur väsentlighet tillämpas när revisorn utvärderar hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats
2. Revisorns mål är att tillämpa begreppet väsentlighet på ett korrekt sätt vid planering och utförande av revisionen.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. Yrkesrevisorn ska självständigt i samband med riskbedömningen fastställa väsentlighetskriterier och bedöma på vilket sätt dessa ska beaktas i revisionen.

Anvisning för tillämpning av ISA 330 Revisorns hantering av bedömda risker

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 330 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 330

1. Denna ISA behandlar revisorns ansvar för att utforma och genomföra åtgärder för att hantera de risker för väsentliga felaktigheter som har identifierats och bedömts av revisorn enligt ISA 315 vid en revision av finansiella rapporter.
2. Revisorns mål är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter genom att utforma och genomföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera dessa risker.

Anvisning för tillämpning av ISA 402 Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 402 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.¹¹

Beskrivning av ISA 402

1. ISA 402 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 han eller hon skaffar sig en förståelse av användarföretaget, vilket innefattar intern kontroll som är relevant för revisionen, som är tillräcklig för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter och för att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder i syfte att hantera dessa risker.
2. Enligt punkt 7 i ISA 402 är målen för användarföretagets revisor, om företaget anlitar en servicebyrå, följande:
 - a) Inhämta en tillräcklig förståelse av karaktären på och betydelsen av de tjänster som servicebyrån levererar och deras effekt på användarföretagets interna kontroll som är relevant för revisionen för att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.
 - b) Utforma och utföra granskningsåtgärder för att hantera dessa risker.

¹¹ En gemensam nämnd för exempelvis lönehantering eller ekonomiadministration är inte att betrakta som en servicebyrå.

Anvisning för tillämpning av ISA 450 Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 450 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 450

1. ISA 450 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. ISA 700 behandlar revisorns ansvar att, under sitt arbete med att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, dra slutsatser om huruvida rimlig säkerhet har uppnåtts om att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

2. Enligt punkt 8 i ISA 450 ska revisorn, såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, utan onödigt dröjsmål informera den lämpliga ledningsnivån om alla felaktigheter som ackumuleras under revisionen. Revisorn ska begära att företagsledningen rättar dessa felaktigheter. I en kommun motsvaras företagsledningen av den eller de tjänstepersoner som har ett verkställande uppdrag gentemot styrelsen och bäst känner sakförhållandena vid upprättandet av delårsrapport och årsredovisning. Det innebär att i den kommunala räkenskapsrevisionen ska yrkesrevisorn informera den eller dessa tjänstepersoner om ackumulerade felaktigheter och begära att de rättar dessa felaktigheter.
3. Revisorn ska enligt punkt 12 i ISA 450 informera styrelsen om icke rättade felaktigheter och hur de, enskilt eller sammantaget, kan påverka revisorns uttalande i revisors rapport, såvida detta inte är förbjudet i lag eller annan författning. Revisorns kommunikation med styrelsen ska identifiera väsentliga felaktigheter som inte har rättats enskilt. Revisorn ska begära att icke rättade felaktigheter rättas. I den kommunala revisionen är kommunikationen med styrelser och nämnder de förtroendevalda revisorernas ansvar varför kommunikationen av icke rättade felaktigheter sker via de förtroendevalda revisorerna.
4. Se anvisning för tillämpning av ISA 580 avseende vem eller vilka yrkesrevisorn ska begära ett skriftligt uttalande från.

Anvisning för tillämpning av ISA 500 Revisionsbevis

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 500 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 500

1. ISA 500 förklarar vad som utgör revisionsbevis vid en revision av finansiella rapporter och behandlar revisorns ansvar för att utforma och utföra granskningsåtgärder i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden i revisors rapport. ISA 500 är tillämplig på alla revisionsbevis som inhämtas under revisionens gång. Andra ISA behandlar särskilda aspekter av revisionen, de revisionsbevis som ska inhämtas avseende ett särskilt ämne, särskilda åtgärder för att inhämta revisionsbevis och utvärderingen av om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats.

UTKAST

Anvisning för tillämpning av ISA 501 Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 501 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 501

1. ISA 501 behandlar revisorns särskilda överväganden när han eller hon inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis enligt ISA 330, ISA 500 och andra relevanta ISA avseende vissa aspekter av varulager, rättstvister och krav rörande företaget samt information om segment vid en revision av finansiella rapporter.
2. Revisorns mål är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende:
 1. varulagers existens och skick
 2. fullständighet i fråga om rättstvister och krav som rör företaget
 3. presentation av och upplysningar om information om segment

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. Enligt punkt 12 i ISA 501 ska revisorn begära att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen lämnar skriftliga uttalanden om att revisorn har upplysts om alla faktiska eller möjliga rättstvister och krav vars effekter ska beaktas vid upprättandet av de finansiella rapporterna och att de har redovisats och att upplysning har lämnats om dem enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. I en kommun motsvaras företagsledningen av den eller de tjänstepersoner som har ett verkställande uppdrag gentemot styrelsen och bäst känner sakförhållandena vid upprättandet av årsredovisningen. För vägledning se anvisning till ISA 580.
4. Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska utöver vad som anges i ISA 501 även inhämtas avseende beräkning av balanskravsresultat, drift- och investeringsredovisningen samt utfallen för god ekonomisk hushållning i det finansiella perspektivet.

Anvisning för tillämpning av ISA 505 Externa bekräftelser

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 505 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 505

1. ISA 505 behandlar revisorns användning av externa bekräftelser när syftet är att inhämta revisionsbevis enligt kraven i ISA 330 och ISA 500. Den behandlar 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.

UTKAST

Anvisning för tillämpning av ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 510 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 510

1. ISA 510 behandlar revisorns ansvar avseende ingående balanser vid en förstagångsrevision. Utöver beloppen i de finansiella rapporterna innefattar ingående balanser upplysning om förhållanden som förelåg vid räkenskapsperiodens ingång, t.ex. åtaganden och eventuella tillgångar och förpliktelser. När de finansiella rapporterna även innehåller jämförande finansiell information, ska kraven och vägledningen i ISA 710 också tillämpas. ISA 300 innehåller ytterligare krav och vägledning avseende aktiviteter innan en förstagångsrevision påbörjas.
2. Vid en förstagångsrevision är revisorns mål, enligt punkt 3 i ISA 510, när det gäller de ingående balanserna, att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida:
 - a) de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period
 - b) ändamålsenliga redovisningsprinciper avspeglade 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 samt om presentationen av dem och upplysningarna om dem är tillfredsställande enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering

Anvisning för tillämpning av ISA 520 Analytisk granskning

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 520 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 520

1. ISA 520 behandlar revisorns användning av analytisk granskning som substansgranskning ("substansinriktad analytisk granskning"). Den behandlar också revisorns ansvar för att utföra analytisk granskning i revisionens slutfas som hjälper revisorn 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, och dessa granskningsåtgärder kan innefatta substansinriktad analytisk granskning.
2. Revisorns mål är enligt punkt 3 i ISA 520 att
 - a) inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis vid användning av substansinriktad analytisk granskning
 - 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

Anvisning för tillämpning av ISA 530 Revisionsmässiga urval

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 530 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 530

1. ISA 530 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 av det revisionsmässiga urvalet, granskning av kontroller och detaljgranskning samt utvärdering av resultaten från urvalet.

UTKAST

Anvisning för tillämpning av ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 540 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 540

1. ISA 540 behandlar revisorns ansvar avseende uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar vid en revision av finansiella rapporter. Särskilt innehåller den krav och vägledning som hänvisar till, eller utvecklar, hur ISA 315, ISA 330, ISA 450, ISA 500 och andra relevanta ISA ska tillämpas när det gäller uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar. Dessutom innehåller den krav och vägledning avseende utvärdering av felaktigheter i uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar samt tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen.

Anvisning för tillämpning av ISA 550 Närståendeförhållanden

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 550 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 550

1. ISA 550 behandlar revisorns ansvar avseende närståenderelationer och närståendetransaktioner vid en 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 närståenderelationer och närståendetransaktioner.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

2. I den kommunala räkenskapsrevisionen anses styrelse eller nyckelperson i företagsledningen vara:
 - a) kommunstyrelsen
 - b) kommunledning (ledande tjänstepersoner)

Anvisning för tillämpning av ISA 560 Efterföljande händelser

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 560 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 560

1. ISA 560 behandlar revisorns ansvar avseende efterföljande händelser vid revision av finansiella rapporter. Den behandlar inte frågor som rör revisorns ansvar för annan information som inhämtats efter datumet för revisors rapport, vilka behandlas i ISA 720. 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.
 - a) Händelser som utgör bevis på förhållanden som förelåg vid datumet för de finansiella rapporterna.
 - b) Händelser som utgör bevis på förhållanden som uppstod efter datumet för de finansiella rapporterna.
2. I punkt 5 c i ISA 560 definieras datumet för revisors rapport som det datum som revisorn daterar revisors rapport enligt ISA 700.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. I den kommunala räkenskapsrevisionen anses datumet för revisorns rapport vara det datum då yrkesrevisorn daterar sitt Yttrande till de förtroendevalda revisorerna.

Anvisning för tillämpning av ISA 580 Skriftliga uttalanden

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 580 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 580

1. ISA 580 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.
2. Enligt punkten 6 i ISA 580 är revisorns mål att
 - inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen om att de anser att de har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna och för fullständigheten i de lämnade uppgifterna,
 - 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, och
 - 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.
3. Revisorn ska enligt punkten 9 i ISA 580 begära skriftliga uttalanden från dem i företagsledningen som har vederbörligt ansvar för de finansiella rapporterna och kunskap om de berörda förhållandena. I den engelska versionen talas det om att uttalandena ska undertecknas av *the management* som har ansvar för de finansiella rapporternas *preparation and presentation*. Detta innebär att det vanligtvis inte är styrelsen som ska underteckna uttalandena, eftersom styrelsen i normalfallet inte kan anses ha tillräcklig kunskap om de frågor som berörs (se punkten A 2 i ISA 580). Istället ska undertecknandet i aktiebolag normalt göras av den verkställande direktören. Dock kan även andra personer än den verkställande direktören behöva underteckna uttalandena. I punkten A 2 definieras dessa personer som företagets verkställande direktör, ekonomidirektör eller andra personer med motsvarande befogenheter. Det avgörande för om en person ska anses ingå i företagsledningen är vilken befogenhet denne har. Befogenheten ska vara jämförbar med den verkställande direktörens, vilket i praktiken innebär att personen måste ha en självständig rätt att företräda aktiebolaget och därmed fatta beslut å aktiebolagets vägnar. Typiskt sett är så fallet om personen har rätt att teckna aktiebolagets firma.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

4. I kommuner är det styrelsen som ansvarar för årsredovisningens upprättande och den ekonomiska förvaltningen. För att erhålla ett revisionsbevis ska yrkesrevisorn inhämta skriftliga uttalanden från den eller de som har störst insikt i sakförhållandena. Det kan t.ex. vara kommundirektör, ekonomidirektör, redovisningschef eller motsvarande.
5. Det är inte det juridiska ansvaret för årsredovisningen som är av betydelse för vem eller vilka uttalandet inhämtas från. Uttalandet ska inhämtas från den eller de tjänstepersoner som har uppdraget att verkställa bokslutsprocessen och den interna kontrollen i kommunens redovisning, system och rutiner. Vem eller vilka detta är kan variera mellan kommuner.

6. Uttalandet ska bland annat omfatta en bekräftelse på att den eller de som intygar förhållandena i uttalandet:
 - a) Har i uppdrag, att ta fram kommunstyrelsens förslag till årsredovisning i enlighet med lag och god redovisningssed. Om uppdraget är begränsat anges detta.
 - b) Har uppdrag, att utforma bokslutsprocessen och den interna kontrollen i redovisningens system och rutiner. Om uppdraget är begränsat anges detta.
 - c) Har kunskap om vad räkenskapsrevision innebär.
 - d) Vidare ska uttalandet omfatta bekräftelser på att den eller de som har 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.
7. Uppdraget att bedöma om årsredovisningen upprättats enligt LKBR samt normering från RKR accepteras genom att yrkesrevisorn:
 - a) Tar reda på vem eller vilka som kan lämna uttalandet med hög trovärdighet, dvs. vem eller vilka som bäst känner sakförhållandena.
 - b) Gör en dokumenterad överenskommelse (se bilaga) med dessa om vilka förutsättningar och villkor som måste vara uppfyllda för att granskningen ska kunna genomföras enligt uppdraget från de förtroendevalda revisorerna.
 - c) Inhämta det skriftliga uttalandet så nära datumet för yrkesrevisorns yttrande som möjligt, dock inte efter dess avlämnande.
 - d) 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 yrkesrevisorns yttrande.

BILAGA Exempel på uttalande från ledningen

(Namnet på kommunen)

[Till yrkesrevisorn/yrkesrevisorerna]

Detta dokument lämnas i anslutning till revisionen av [Kommun] 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 de sammanställda räkenskaperna är rättvisande.

Vi bekräftar vårt uppdrag: att upprätta årsredovisningen och de sammanställda räkenskaperna i enlighet med lag om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) samt normering från Rådet för kommunal redovisning (RKR).

Alternativt: Vårt uppdrag: att upprätta årsredovisningen och de sammanställda räkenskaperna i enlighet med lag om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och normering från Rådet för kommunal redovisning (RKR) 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 de sammanställda räkenskaperna har (Kan läggas till: så långt våra befogenheter sträcker sig) skett enligt LKBR och RKR:s rekommendationer.
- (Kan läggas till: Vi har öppet upplyst om och motiverat eventuella avvikelser från RKR:s rekommendationer)
- Vi har gått igenom de metoder, data och betydelsefulla antaganden som använts för att göra uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar och vi bedömer att dessa är lämpliga för att uppnå redovisning, värdering eller upplysningar som är 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 årsredovisningen

och de sammanställda räkenskaperna som helhet. En förteckning över de felaktigheter som inte har rättats finns som bilaga till detta uttalande.

- Övriga frågor som yrkesrevisorn anser lämpliga.

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] 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 de sammanställda räkenskaperna.
- Vi har (Kan läggas till: så långt våra befogenheter sträcker sig) säkerställt att alla ekonomiska händelser under räkenskapsåret bokförts, inklusive de tillgångs- avsättnings- 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 de sammanställda räkenskaperna.
- Vi har upplyst er om resultaten av vår bedömning av risken för att årsredovisningen och de sammanställda räkenskaperna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
- Vi har upplyst er om all information som rör misstänkta/påstådda/faktiska oegentligheter som vi känner till och som påverkar [kommunen] och inbegriper
 - kommunledningen,
 - anställda som har viktiga roller inom den interna kontrollen, och
 - andra personer, när oegentligheterna kan ha en väsentlig inverkan på årsredovisningen och de sammanställda räkenskaperna.
- Yrkesrevisorn har upplysts om (Kan läggas till: för oss) kända avtal och eventuella tvister vars effekter ska beaktas när årsredovisningen och de sammanställda räkenskaperna upprättas.
- Övriga frågor som yrkesrevisorn anser nödvändiga.

Ort & datum

Titel, tex Ekonomichef

Titel, tex Redovisningschef

(Den eller de som bäst känner sakförhållandena)

Anvisningar för tillämpning av ISA 610 Använda arbete som har utförts av internrevisionen

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 610 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 610

1. ISA 610 behandlar revisorns ansvar vid användandet av internrevisorers arbete.
2. Revisorns mål är enligt punkt 13 i ISA 610 att
 - a) Fastställa om arbete som är utfört av internrevisionsfunktionen eller arbete som är utfört av internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp kan användas och i så fall inom vilka områden och i vilken omfattning, och, när detta har fastställts,
 - b) Om internrevisionsfunktionens arbete används, fastställa om det arbetet tillgodoser revisionens syften, och
 - c) Om internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp används, att på tillämpligt sätt leda, övervaka och gå igenom deras arbete.

Anvisningar för tillämpning av ISA 620 Användning av en specialist i revisionsarbetet

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 620 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 620

1. ISA 620 behandlar revisorns ansvar i samband med användning av en persons eller en organisations arbete inom ett annat specialområde än redovisning eller revision, då syftet med arbetet är att bistå revisorn i arbetet med att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.
2. Revisorns mål är enligt punkt 5 i ISA 620 att
 - a. Fastställa om han eller hon ska använda en specialist i revisionsarbetet, och
 - b. I så fall, fastställa om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften.

Anvisning för tillämpning av ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad)

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 700 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 700

1. ISA 700 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 enligt punkt 6:
 - a) bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna grundad på en utvärdering av de slutsatser som har dragits av de inhämtade revisionsbevisen, och
 - b) tydligt uttrycka denna uppfattning i en skriftlig rapport

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

2. I denna anvisning benämns revisorns rapport istället ”Yrkesrevisorns yttrande”, se bilaga nedan.
3. Yrkesrevisorn eller det organ som yrkesrevisorn är verksam i avger ytterligare rapportering i samband med granskningen av årsredovisningen, utöver yttrandet som regleras i ISA 700. Formerna för sådan rapportering regleras inte i denna standard.
4. Enligt ISA 700 punkt 10 ska revisorn bilda sig en uppfattning om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Det tillämpliga finansiella ramverket i en kommun är kommunallagen, lag om kommunal bokföring och redovisning samt normering från RKR.
5. Revisors rapport ska enligt ISA 700 punkt 22 ställas till de mottagare som framgår av omständigheterna i uppdragsförhållandet. I den kommunala räkenskapsrevisionen är det de förtroendevalda revisorerna som är mottagare av yrkesrevisorns yttrande och övrig rapportering. Det är också med de förtroendevalda revisorerna som yrkesrevisorn kommunicerar.
6. Eftersom utförandet av kommunal räkenskapsrevision skiljer sig från en revision enligt ISA ska inte yrkesrevisorn hänvisa till ISA i sitt yttrande. I avsnittet *Grund för uttalande* ska yrkesrevisorn ange att revisionen har utförts enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.
7. Enligt punkt 29 i ISA 700 ska revisorn rapportera enligt ISA 570 Fortsatt drift (omarbetad) i tillämpliga fall. ISA 570 är dock inte tillämpbar för kommunal räkenskapsrevision.
8. Yrkesrevisorns yttrande ska undertecknas av den yrkesrevisor som är ansvarig för räkenskapsrevisionen.

BILAGA Yrkesrevisorernas yttrande

Yrkesrevisorernas yttrande över årsredovisningen

Till revisorerna i XX kommun,.

Vi har utfört en revision av årsredovisningen enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* för XX kommun för år 202X-01-01 - 202X-12-31. Förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna, har granskats enligt Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper och Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse.

Uttalanden

Enligt vår bedömning har årsredovisningen upprättats i enlighet med lag om kommunal bokföring och redovisning och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av kommunens och kommunkoncernens finansiella ställning per den 31 december 202x och av dess finansiella resultat, beräkning av balanskravsresultat, mål för god ekonomisk hushållning i det finansiella perspektivet, drift- och investeringsredovisning och kassaflöde för året.

De sammanställda räkenskaperna har granskats i enlighet med Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper och baserat på vår granskning anser vi att sammanställda räkenskaper har upprättats i enlighet med lag om kommunal bokföring och redovisning.

Förvaltningsberättelsens lagstadgade delar är förenliga med årsredovisningens övriga delar.

Grund för uttalanden

Vi har utfört revisionen enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Vårt ansvar enligt denna standard beskrivs närmare i avsnittet Yrkesrevisorernas ansvar. Uppdraget är utfört utifrån opartiskhet och självständighet i förhållande till kommunen.

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

Styrelsens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt lag om kommunal bokföring och redovisning. Styrelsen ansvarar även för den interna kontroll som den bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Yrkesrevisorernas ansvar

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida redovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsrapport som innehåller vårt yttrande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt Standard för kommunal räkenskapsrevision alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

1. identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för våra uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag.
2. skaffar vi oss en förståelse av den del av kommunens interna kontroll som har betydelse för vår revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala oss om effektiviteten i den interna kontrollen.
3. utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
4. utvärderar vi den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

Vi måste informera revisorerna om bland annat revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkten för den. Vi måste också informera om betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland de eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierat.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[ev. Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Ansvarig yrkesrevisor

Anvisning för tillämpning av ISA 701 Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 701 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 701

1. ISA 701 behandlar revisorns ansvar att kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport. Den är avsedd att behandla både revisorns bedömning av vad som ska kommuniceras i revisors rapport samt formen för och innehållet i sådan kommunikation.
2. ISA 701 gäller för revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för noterade företag och omständigheter när revisorn annars beslutar att kommunicera särskilt betydelsefulla områden i sin revisors rapport. Den gäller också när det finns krav i lag eller annan författning på att revisorn ska kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. Det finns inget krav på att särskilt betydelsefulla områden ska kommuniceras vid revision av en kommun. Det är inte praxis att infoga ett sådant avsnitt i yrkesrevisorns rapport om räkenskapsrevisionen i egenskap av sakkunnigt biträde.
4. Enligt ISA 701 punkt 9 ska revisorn utgå från de frågor som kommunicerats med styrelsen när särskilt betydelsefulla områden väljs ut. Vid räkenskapsrevision av en kommun utgår yrkesrevisorn istället från de frågor som har kommunicerats med de förtroendevalda revisorerna.
5. Om yrkesrevisorn väljer att kommunicera särskilt betydelsefulla områden ska yrkesrevisorn kommunicera dessa med de förtroendevalda revisorerna. Genom att yrkesrevisorns rapport ska biläggas de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse kommer den också kommunstyrelsen tillkänna.

Anvisning för tillämpning av ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 705 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 705

1. ISA 705 behandlar revisorns ansvar för att lämna en ändamålsenlig rapport i de fall då revisorn, när han eller hon bildar sig en uppfattning enligt ISA 700 (omarbetad), drar slutsatsen att det är nödvändigt att lämna ett modifierat uttalande om de finansiella rapporterna och utformningen av en sådan revisors rapport.
2. Enligt ISA 705 punkt 4 är revisorns mål att klart och tydligt lämna 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.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. I en kommun anlitas yrkesrevisorn genom offentlig upphandling varför även avtalets utformning påverkar möjligheten att avgå från uppdraget.
4. Om yrkesrevisorn kommer att lämna ett modifierat uttalande, ska han eller hon meddela de förtroendevalda revisorerna de omständigheter som har lett till den väntade modifieringen samt ordalydelsen av modifieringen. Enligt ISA 705 punkt 30 ska denna kommunikation ske med styrelsen, vilket alltså inte är aktuellt i en kommun.

Anvisning för tillämpning av ISA 706 Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 706 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 706

1. ISA 706 behandlar kompletterande upplysningar i revisors rapport 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 användares förståelse av de finansiella rapporterna, eller
 - b) fästa uppmärksamheten på ett annat eller andra förhållanden än dem som presenteras eller som upplysning lämnas om i de finansiella rapporterna och som är relevant för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport.
2. Enligt ISA 706 punkt 8 ska revisorn ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse om han eller hon anser att det är nödvändigt att fästa användares uppmärksamhet på ett förhållande som är presenterat eller om vilket upplysning har lämnats, som revisorn anser är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna. Enligt punkt 10 ska revisorn infoga ett stycke med övriga upplysningar om han eller hon anser att det är nödvändigt att upplysa om ett annat förhållande än dem som är presenterade eller som upplysning har lämnats om i de finansiella rapporterna och som enligt revisorn är relevant för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. Om yrkesrevisorn räknar med att infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport, ska han eller hon meddela de förtroendevalda revisorerna detta samt ordalydelsen. Enligt ISA 706 punkt 12 ska denna kommunikation ske med styrelsen.

Anvisning för tillämpning av ISA 710 Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 710 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 710

1. ISA 710 behandlar revisorns ansvar avseende jämförande information vid en revision av finansiella rapporter. Om de finansiella rapporterna för föregående period granskades av en tidigare revisor eller inte granskades alls ska även kraven och vägledningen i ISA 510 om ingående balanser följas.
2. Enligt ISA 510 *Förstagångsrevisioner* punkt 4c definieras *Tidigare revisor* som
 - revisorn från ett annat revisionsföretag som reviderade ett företags finansiella rapporter för föregående period och som har ersatts av den nuvarande revisorn.
3. Om föregående års årsredovisning reviderades av en tidigare revisor bör revisorn upplysa om att så är fallet, typen av uttalande den tidigare yrkesrevisor gjorde och datumet för denna revisors rapport. Upplysningen lämnas som en Övrig upplysning.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

4. Vid byte mellan yrkesrevisorer inom samma revisionsföretag eller samma revisionskontor behöver inte en sådan upplysning lämnas.
5. Byte av förtroendevalda revisorer föranleder ingen upplysning i yrkesrevisorns yttrande.
6. Om föregående årsredovisning inte har reviderats av en yrkesrevisor ska yrkesrevisorn upplysa om att jämförelsetalen inte är reviderade. Upplysningen lämnas som en Övrig upplysning.

Anvisning för tillämpning av ISA 720 Revisorns ansvar avseende annan information

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 720 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 720

1. ISA 720 behandlar revisorns ansvar avseende annan information, vare sig informationen är finansiell eller icke-finansiell (utöver de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem), som finns i ett företags årsrapport. Ett företags årsrapport kan vara ett enskilt dokument eller en kombination av dokument som har samma syfte.
2. Enligt ISA 720 punkt 16 ska revisorn om han eller hon upptäcker att det förefaller finnas en väsentlig oförenlighet (eller får kännedom om att det förefaller finnas väsentliga felaktigheter i den andra informationen) bl.a. diskutera frågan med företagsledningen. Vidare ska revisorn enligt punkterna 17-18 begära att företagsledningen rättar den andra informationen om det finns en väsentlig felaktighet i denna och om företagsledningen vägrar att göra det ta upp frågan med styrelsen och begära att rättelse görs.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. I en kommun motsvaras företagsledningen av den eller de tjänstepersoner som har ett verkställande uppdrag gentemot styrelsen och bäst känner sakförhållandena vid upprättandet av årsredovisningen. Det är med den eller de tjänstepersoner som yrkesrevisorn kommunicerar om väsentliga oförenligheter eller väsentliga felaktigheter i annan information. Om den eller dessa tjänstepersoner vägrar att göra rättelser ska yrkesrevisorn via de förtroendevalda revisorerna begära att kommunstyrelsen vidtar rättelse.

Anvisning för tillämpning av ISRE 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISRE 2410 är tillämpbar med beaktande av nedanstående anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISRE 2410

1. ISRE 2410 behandlar revisorns ansvar vid uppdrag att utföra en översiktlig granskning av historiska finansiella rapporter. Den avser uppdrag där företagets valde revisor utför en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation men ska också tillämpas, med nödvändig anpassning, när företagets valda revisor utför uppdrag avseende granskning av annan historisk finansiell information än finansiell delårsinformation.
2. Enligt punkt 7 i ISRE 2410 är målet för ett uppdrag att översiktligt granska finansiell delårsinformation att göra det möjligt för revisorn att uttala en slutsats grundad på den översiktliga granskningen om huruvida det har kommit fram några omständigheter som ger honom eller henne anledning att anse att den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med en tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering. Revisorn gör förfrågningar, utför analytisk granskning och vidtar andra översiktliga granskningsåtgärder för att minska risken till en begränsad nivå för att uttrycka en felaktig slutsats när den finansiella delårsinformationen är väsentligt felaktig.
3. Målet för en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation skiljer sig betydligt från målet för en revision enligt ISA. En översiktlig granskning av finansiell delårsinformation ger inte en grund att lämna ett uttalande om huruvida den finansiella informationen, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering.
4. Revisorn ska lämna en skriftlig rapport som innehåller en uttalad slutsats om huruvida det har kommit fram några omständigheter som ger revisorn anledning att anse att den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

5. Yrkesrevisorn eller det organ som yrkesrevisorn är verksam i kan avge ytterligare rapportering i samband med den översiktliga granskningen av delårsrapporten. Formerna för sådan rapportering regleras inte i *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

BILAGA Yrkesrevisorers yttrande

Yrkesrevisorers yttrande om delårsrapport

Till revisorerna i XX kommun

Org. nr xxxxxx-xxxx

Inledning

Vi har utfört en översiktlig granskning av delårsrapporten för XX kommun för perioden 20XX-01-01—20XX-XX-XX. Det är styrelsen som har ansvaret för att upprätta och presentera denna delårsrapport i enlighet med lag om kommunal bokföring och redovisning. Vårt ansvar är att uttala en slutsats om denna delårsrapport grundad på vår översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

Vi har utfört vår översiktliga granskning i enlighet med Standard för kommunal räkenskapsrevision, Översiktlig granskning av delårsrapport. En översiktlig granskning består av att göra förfrågningar, i första hand till personer som är ansvariga för finansiella frågor och redovisningsfrågor, att utföra analytisk granskning och att vidta andra översiktliga granskningsåtgärder. En översiktlig granskning har en annan inriktning och en betydligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt Standard för kommunal räkenskapsrevision har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för oss att skaffa oss en sådan säkerhet att vi blir medvetna om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Slutsats

Grundat på vår översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger oss anledning att anse att den bifogade delårsrapporten inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med lag om kommunal bokföring och redovisning.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Ansvarig yrkesrevisor

Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper

Inledning

Syftet och betydelsen för sammanställda räkenskaper är en annan än den kommunala förvaltningsorganisationens räkenskaper. Det främsta syftet är att beskriva kommuners och deras företag organisationsneutralt, som om verksamheten bedrevs i en enhet för att skapa jämförbarhet kommuner emellan. Av det skälet konsolideras enheterna proportionellt oavsett ägarandel.

De kommunala koncernföretagens räkenskaper konsolideras i de sammanställda räkenskaperna i kommunens/regionens årsredovisning (och delårsrapporter i vissa fall). De förtroendevalda revisorerna och de yrkesrevisorer de anlitar har därmed ett ansvar för granskning av de sammanställda räkenskaperna.

Normering

Enligt Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, LKBR ska en kommun upprätta och presentera sammanställda räkenskaper i årsredovisningen vilka avses en sammanställning av kommunens och de kommunala koncernföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

Yrkesrevisorns mål är att granska enligt instruktionen om de sammanställda räkenskaperna är upprättade i enlighet med LKBR samt Rådet för kommunal redovisnings rekommendation RKR 16 Sammanställda räkenskaper.

Genomförande

Yrkesrevisorns ska i sin granskning av de sammanställda räkenskaperna utgå från enheternas reviderade räkenskaper och upplysningar för konsolidering och kommunicera med kommunens redovisningsansvarige och enhetsrevisorer i väsentliga kommunala koncernföretag i de fall väsentliga revisionsfrågor föreligger.

För att yrkesrevisorn ska kunna lämna ett uttalande om de sammanställda räkenskaperna är upprättade i enlighet med Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning ska dessa moment genomföras av yrkesrevisorn.

1. Överenskomma med kommunens redovisningsansvarige om en tidplan för de kommunala koncernföretagens revisorers rapportpaket samt omfattning och inriktning på dessa.
2. Via kommunens redovisningsansvarige inhämta revisorsyttrande för uppgifter från de kommunala koncernföretagen som är nödvändiga för konsolidering av de sammanställda räkenskaperna.
3. På konsolideringsnivå bedöma väsentliga riskområden och belopp.
4. Bedöma den kommunala koncernens kompetens och rutiner för att identifiera avvikelser mellan de kommunala koncernföretagens och kommunens redovisningsprinciper. Detta som grund för att identifiera behov av justeringar i den kommunala koncernens sammanställda räkenskaper så att dessa upprättas i enlighet med Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.
5. Granskning av den kommunala koncernens avgränsning, justeringar, elimineringar och konsolidering av den kommunala koncernens enheter.

Uttalande

För yrkesrevisorns uttalande om de sammanställda räkenskaperna, se ISA 700.

Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse

Inledning

Förvaltningsberättelsen är en obligatorisk del av årsredovisningen och ingår därför i yrkesrevisorns granskningsuppgifter i enlighet med 12 kap. 1 § kommunallagen (2017:725), KL.

Instruktionens huvudsakliga inriktning är granskning av annan information än historisk finansiell information i förvaltningsberättelsen.

Normering

Enligt Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, LKBR, ska en kommun upprätta en förvaltningsberättelse som en del av årsredovisningen. Det lagstadgade innehållet i förvaltningsberättelsen framgår av 11 kap 1-13 §§.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

Yrkesrevisorns mål är att granska enligt instruktionen att förvaltningsberättelsen är upprättad i enlighet med LKBR samt Rådet för kommunal redovisnings rekommendation RKR 15 Förvaltningsberättelse.

Med hänsyn till LKBR:s allmänt hållna krav om att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balans- eller resultaträkningen, men som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ekonomiska ställning är gränsen mellan lagstadgad och frivillig information ibland oklar. Yrkesrevisorns räkenskapsrevision, som behandlas i denna instruktion, begränsas till att säkerställa att förvaltningsberättelsen omfattar de lagstadgade avsnitten och till att granska den finansiella information som presenteras. Avseende sådan ytterligare information, förutom den lagstadgade, som kommunen på eget initiativ har valt att lämna ska yrkesrevisorn iaktta anvisning kommunal räkenskapsrevision avseende ISA 720.

En förvaltningsberättelse kan delvis innehålla information som inte uppfyller alla förutsättningar om lämpliga kriterier som granskningsobjektet kan mätas mot, såsom är fallet för t.ex. prognoser och annan framåtriktad information. Vad gäller prognoser kan yrkesrevisorn uttala sig om huruvida informationen är sammanställd enligt givna kriterier (jämför RevR 5 *Granskning av finansiell information i prospekt* och ISAE 3400 *The examination of prospective financial information*), men inte om prognoserna kommer att uppnås.

Genomförande

Revisionen av förvaltningsberättelsen innehåller samma faser som revisionen av historisk finansiell information, dvs. planering, granskning och rapportering.

Yrkesrevisorns ställningstagande till väsentlighet beror på om det gäller finansiell eller icke-finansiell information. Väsentlighet avseende icke-finansiell information, kan inte mätas genom relationer till olika mått i resultat- och balansräkningen, vilket är ett viktigt inslag i bedömningen av väsentlighet för finansiell information. Den övergripande betydelsen av väsentlighet är dock densamma oavsett typ av information.

När yrkesrevisorn överväger väsentlighet krävs det att han eller hon förstår och bedömer vilka faktorer som skulle kunna påverka de avsedda användarnas beslut. Bedömningen av väsentlighet och den relativa betydelsen av kvantitativa och kvalitativa faktorer i ett särskilt uppdrag är frågor för yrkesrevisorns professionella omdöme. Vägledning för bedömning av väsentlighet vid revision av icke-finansiell information kan hämtas från ISAE 3000, punkterna A92–A100.

Att beakta i bedömningen av väsentlighet är också att utgångspunkten för yrkesrevisorn är att alla brister i informationen, jämfört med LKBRs krav, kan utgöra väsentliga felaktigheter. Oväsentliga avvikelser från det innehåll lagen anger behöver dock inte rapporteras i revisionsberättelsen.

Yrkesrevisorn ska bedöma fel i förvaltningsberättelsen utifrån hur väsentliga de är för årsredovisningen i sin helhet.

Generellt ska yrkesrevisorn granska att förvaltningsberättelsen innehåller information i enlighet med god redovisningssed. Bedömningen av om informationen är tillräcklig samt om upplysningarna lämnats på lämpligt sätt i förvaltningsberättelsen gör yrkesrevisorn baserat på sin professionella uppfattning om vad som är relevant för informationens målgrupp. För vägledning om god redovisningssed ska särskilt RKR:s rekommendationer beaktas.

Granskningsåtgärder omfattar exempelvis kontroll av att de i förvaltningsberättelsen redovisade uppgifterna är korrekt härledda ur kommunens räkenskaper eller årsredovisningar samt i förekommande fall omräknade för att tillgodose krav på jämförbarhet. Enligt god redovisningssed ska exempelvis väsentliga förändringar mellan åren i den finansiella översikten kommenteras. Yrkesrevisorn ska granska om sådana kommentarer har lämnats och bedöma huruvida kommentarerna är förenliga med den bild av kommunens resultat och ställning som ges i resultat- och balansräkningar samt att de överensstämmer med yrkesrevisorns kännedom om kommunen.

Vidare ska förvaltningsberättelsen innehålla upplysningar om kommunens och den kommunala koncernens förväntade utveckling. För att verifiera riktigheten och fullständigheten i informationen ska yrkesrevisorn utgå från den kunskap om kommunen som han eller hon skaffat sig i den ordinarie revisionen av årsredovisningen.

Yrkesrevisorns granskning omfattar mål ur det finansiella perspektivet för god ekonomisk hushållning genom kontroll av att de redovisade uppgifterna är korrekt härledda ur kommunens räkenskaper och att nyckeltal är korrekt beräknade.

Granskningen av balanskravsresultatet utgörs av kontroll att uppställningen av balanskravsresultatet har skett i enlighet med RKR 15, att uppgifterna i balanskravsresultatet och balanskravsutredningen är korrekt härledda ur kommunens räkenskaper samt att nyckeltal är korrekt beräknade.

Uttalande

För yrkesrevisorns uttalande om förvaltningsberättelsen, se ISA 700.

Dessutom ska yrkesrevisorn särskilt uttala sig om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Detta särskilda uttalande kräver normalt ingen extra granskning, eftersom uttalandet om att årsredovisningen är upprättad i överensstämmelse med LKBR, för-

utsätter att granskningen av att delarna sinsemellan är förenliga redan är utförd. I denna instruktion behandlas hur granskning ska utföras av information i förvaltningsberättelsen där vägledning om god revisionsred inte framgår av andra rekommendationer eller uttalanden. Det kan finnas ytterligare krav i enlighet med god redovisningsred, som inte är lagstadgad.

UTKAST