

Standard för kommunal räkenskapsrevision

(2023-01-01 med ändringar från 2024-01-01 som kommande lydelse)
Uppdaterad av styrgrupp 2023-09-16

Innehållsförteckning

Förord	4
Förkortningar	5
Ramverk	6
Läsanvisning	17
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing</i>	18
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag</i>	20
Exempel på Uppdragsbrev	22
Exempel på Överenskommelse (Revisionskontor)	26
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter</i>	29
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 230 Dokumentation av revisionen</i>	31
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter</i>	33
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter</i>	34
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning</i>	36
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen</i>	37
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 300 Planering av revision av finansiella rapporter</i> ...	39
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter</i>	40
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision</i>	41
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 330 Revisorns hantering av bedömda risker</i>	42
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 402 Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå</i>	43
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 450 Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen</i>	44
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 500 Revisionsbevis</i>	45
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 501 Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster</i>	46

<i>Anvisning för tillämpning av ISA 505 Externa bekräftelser</i>	<i>50</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser</i>	<i>51</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 520 Analytisk granskning</i>	<i>52</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 530 Revisionsmässiga urval</i>	<i>53</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar.....</i>	<i>54</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 550 Närståendeförhållanden</i>	<i>55</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 560 Efterföljande händelser</i>	<i>56</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 580 Skriftliga uttalanden</i>	<i>57</i>
Exempel på uttalande från ledningen	59
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 610 Använda arbete som har utförts av internrevisionen</i>	<i>61</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 620 Användning av en specialist i revisionsarbetet... ..</i>	<i>62</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad).....</i>	<i>63</i>
Exempel på det sakkunniga biträdets yttrande	65
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor.....</i>	<i>68</i>
Exempel på modifierade uttalanden i ”Det sakkunniga biträdets granskning av förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna”	69
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 706 Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor</i>	<i>70</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 710 Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter.....</i>	<i>72</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISA 720 Revisorns ansvar avseende annan information ..</i>	<i>73</i>
<i>Anvisning för tillämpning av ISRE 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor</i>	<i>75</i>
Exempel på det sakkunniga biträdets yttrande om delårsrapport.....	77
Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper	80
Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse	84

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.

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 International Standards on Auditing (ISA), International Standards on Assurance Engagements (ISAE) och International Standards on Review of Engagements (ISRE). Ramverket beskriver förutsättningar och tar hänsyn till den kommunala särarten samt de regler som sakkunniga biträden, däribland kommunala yrkesrevisorer och auktoriserade/godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag har att följa.

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

En standard utvecklas i praxis, och arbetet med att förvalta och utveckla den kommer att fortsatt hanteras gemensamt mellan SKR, Skyrev och FAR, med en praktisk hantering inom ramen för FAR:s erbjudande rörande digital åtkomst samt löpande kvalitetssäkring kopplat till utvecklingen av ISA, ISAE och ISRE.

Förkortningar

Förkortning	Namn
FAR	FAR, branschorganisationen för revisorer, redovisningskonsulter m.fl.
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISQM	International Standards on Quality Management
ISRE	International Standards on Review Engagements
KL	Kommunallag (2017:725)
LKBR	Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
RKR	Rådet för kommunal redovisning
SKR	Sveriges Kommuner och Regioner
Skyrev	Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer

Ramverk

Inledning

1. Syftet med detta ramverk är att ge vägledning vid utförande av räkenskapsrevision och granskning i svenska kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund, fortsättningsvis benämnda kommuner.
2. Ramverket är avgränsat till det uppdrag som utförs av yrkesrevisorer i egenskap av sakkunnigt biträde till förtroendevalda revisorer. I de fall det finns skillnader i förutsättningar för sakkunnigt biträde på revisionsföretag eller sakkunnigt biträde på revisionskontor så framgår det i texten.
3. Det sakkunniga biträdet ska utföra räkenskapsrevision enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* (se även punkt 20), som utförs av:
 - a. Ramverk, dvs. de 44 punkterna i denna del av standarden.
 - b. Anvisningar för tillämpning i kommunal räkenskapsrevision av ISA samt ISRE 2410 inklusive tillämpningsanvisning för granskning av drift- och investeringsredovisning (enligt ISA 501).
 - c. Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper.
 - d. Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse.
4. Tillämpningen förutsätter att den som utför granskningen enligt standarden har förkunskaper om ISA, ISRE och ISAE samt de regler som gäller för den kommunala redovisningen och kommuner generellt.
5. Av ramverket och anvisningarna framgår vad som krävs för att åta sig ett uppdrag enligt denna standard, vilket ansvar sakkunnigt biträde har och hur planering, genomförande, kommunikation samt rapportering ska ske.

Definitioner

6. 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.
 - o Med styrelse avses i:
 - o en kommun: kommunstyrelse,
 - o en region: regionstyrelse,
 - o ett kommunalförbund med direktion: förbundsdirektion,
 - o ett kommunalförbund med eget fullmäktige: förbundsstyrelse, samt
 - o samordningsförbund: styrelse.

b. Finansiell rapport

I en kommun utgör den lagstadgade delårsrapporten samt årsredovisningen inklusive ev. sammanställda räkenskaper de finansiella rapporterna.

c. Finansiell ställning, resultat och kassaflöde

- o Ekonomisk information som ingår i kommunens externredovisning, där:
 - o Finansiell ställning utgörs av balansräkningens poster, saldon och tilläggsupplysningar (i noter).
 - o Finansiellt resultat utgörs av resultaträkningens poster, saldon och tilläggsupplysningar (i noter).
 - o Kassaflöde utgörs av kassaflödesanalysens poster, saldon och tilläggsupplysningar (i noter).

d. Budgetutfall

- o Ekonomisk information som ingår i kommunens drift- och investeringsredovisnings poster, saldon och tilläggsupplysningar i noter, där:
 - o Budgetens poster utgörs av anslag beslutade av fullmäktige.
 - o Redovisat utfall utgörs dels av driftbudgetens poster, saldon och tilläggsupplysningar i noter, som visar finansieringen av den löpande verksamheten, dels investeringsredovisningens poster, saldon och tilläggsupplysningar i noter som visar finansieringen av investeringsobjekten.
 - o Budgetavvikelse: skillnaden mellan redovisat utfall och budgetens anslag.

e. Företagsledning

- o 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. Det sakkunniga biträde som ska utföra revision och granskning enligt denna standard är ansvarig för att inledningsvis identifiera vem eller vilka dessa personer är i det specifika uppdraget.

f. Förtroendevald revisor

Förtroendevald revisor är den revisor som fullmäktige väljer 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.

g. Sakkunnigt biträde

Av 12 kap. 8 § KL 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.

h. Yrkesrevisor

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

Det finansiella ramverket i kommuner

7. Det finansiella ramverket i kommuner omfattar:

- 11 kap. KL
- LKBR
- Normering från RKR
- Fullmäktigebeslut

8. Det finansiella ramverket påverkas av att kommuner är offentliga organ. Det yttras bland annat genom att:

- a. Kommuner är territoriellt avgränsade demokratiska organisationer vars syfte är att tillvarata sina medlemmars intressen. Organisationsformen bygger på den representativa demokratis principer, vilka bland annat innefattar politiskt ansvarstagande och ansvarsutkrävande.
- b. Verksamheten i kommuner är av allmänt intresse och kan inte utan lagstöd bedrivas i vinstsyfte.
- c. Kommunen har karaktären av obligatorisk association, vilket innebär att inget ägande går att koncentrera eller kapitalisera, samt att förhållandet mellan kommunen och dess medlemmar inte är av frivillig natur.

- d. Kommuner lyder under offentlighetsprincipen. Utgångspunkten är att handlingar, beslut och information är öppna och tillgängliga, även inom revisionen. Tillgång till information är en grundförutsättning för en fungerande demokrati och en effektiv förvaltning.
- e. Kommuners tillgångar är i huvudsak av allmännyttig karaktär och syftar till att tillhandahålla samhällsservice. Deras värden utgörs till stor del av den servicepotential de representerar snarare än marknadsvärden.
- f. 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.
- g. Förutom intäkter från skatter finansieras verksamheten också av avgifter och bidrag som inte hämtas från en marknad, utan garanteras genom politiska beslut.
- h. 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.
- i. 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.

Särskilda krav på den kommunala redovisningen och ekonomin

- 9. Förvaltningsberättelsen ska innehålla en utvärdering av om målen och riktlinjerna för *god ekonomisk hushållning* har uppnåtts och följts för kommunen och kommunkoncernen. Omfattningen av målen och riktlinjerna regleras inte i lag, utan bestäms av fullmäktige i den enskilda kommunen.¹
- 10. *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 är en miniminivå, och i regel uppfylls inte god ekonomisk hushållning genom att endast balanskravet uppfylls. 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

1 Prop. 2003/04:105.

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).

11. En årsredovisning ska 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.² 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. Exempel på poster som finns i resultaträkningen, men inte i driftredovisningen, är skatteintäkter, generella statsbidrag och utjämning, finansiella intäkter och kostnader samt extraordinära poster.
12. 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 de 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.

Revision i kommuner

13. Varje kommun ska efter kommunalval välja minst fem förtroendevalda revisorer för den kommande mandatperioden.³ Fullmäktige får anta ett reglemente om revisionen.
14. De förtroendevalda revisorerna ska granska och pröva om

2 Prop. 1996/97:52.

3 Bestämmelser om den kommunala revisionen finns i 12 kap. KL.

- a. verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt,
- b. den interna kontrollen är tillräcklig,
- c. räkenskaperna är rättvisande.

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

15. De förtroendevalda revisorerna lämnar årligen en revisionsberättelse till fullmäktige. Revisionsberättelsen redogör för resultatet av granskningen som skett under året. 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.
16. Nämnderna (inklusive styrelsen), fullmäktigeberedningarna, de enskilda ledamöterna och ersättarna i dessa, samt de anställda är skyldiga att lämna de upplysningar som de förtroendevalda revisorerna behöver för revisionsarbetet. De ska också ge de förtroendevalda revisorerna tillfälle att när som helst inventera de tillgångar som nämnderna eller fullmäktigeberedningarna har hand om och ta del av de räkenskaper och andra handlingar som berör deras verksamhet.
17. De förtroendevalda revisorerna utgör tillsammans en myndighet som lyder under offentlighetsprincipen. De svarar själva för den förvaltning som har samband med revisionsuppdraget, om inte fullmäktige bestämmer något annat. Samtidigt fullgör varje förtroendevald revisor sitt uppdrag självständigt.
18. I utförandet av revisionsuppdraget följer de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena *God revisionssed i kommunal verksamhet* som fastställs av SKR:s Revisionsdelegation.
19. De förtroendevalda revisorerna ska i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed.

Kommunal räkenskapsrevision

20. Med räkenskapsrevision menas i detta ramverk de uppdrag som sakkunnigt biträde utför och som ligger till grund för de förtroendevalda revisorernas bedömning om räkenskaperna är rättvisande. 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, och
 - b. annan finansiell information: exempelvis budget och fullmäktigebeslut.
- 21.** I räkenskapsrevisionen ingår för det sakkunniga biträdet att skaffa sig en förståelse av kommunens interna kontroll för att kunna utforma de granskningsåtgärder som behövs för att säkerställa att kommunens finansiella rapporter inte innehåller väsentliga felaktigheter. De förtroendevalda revisorerna har därutöver uppdraget att uttala sig om den interna kontrollen är tillräcklig i verksamheten som helhet, vilket kräver ytterligare insatser från sakkunniga. Dessa insatser är inte reglerade i denna standard.
- 22.** *Standard för kommunal räkenskapsrevision* omfattar:
- a. *Revision* av årsredovisningens balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys och noter enligt anvisningar för tillämpning av ISA samt av driftredovisning och investeringsredovisning enligt särskild tillämpningsanvisning av ISA 501.
 - b. *Granskning* av sammanställda räkenskaper (om sådana finns) enligt särskild instruktion.
 - c. *Granskning* av förvaltningsberättelsen enligt särskild instruktion avseende de enligt LKBR obligatoriska delarna.
 - d. *Översiktlig granskning* av delårsrapport i enlighet med anvisning för tillämpning av ISRE 2410.
- 23.** De delar som ovan anges som revision resulterar i uttalanden med högre grad av säkerhet än de delar som anges som granskning. De uttalanden som sakkunnigt biträde gör definieras i anvisningar för ISA 700 samt ISRE 2410.
- 24.** Det finns ytterligare områden som bör ingå i sakkunnigas granskning av delårsrapport och årsredovisning som inte är reglerade i denna standard. Det gäller:
- a. om kommunen efterlever balanskravet, och
 - b. om resultaten i delårsrapport och årsredovisning rörande god ekonomisk hushållning är förenliga med de mål fullmäktige beslutat.

Roll och uppdrag för sakkunnigt biträde

- 25.** Sakkunniga biträden anlitas inom verksamhetsrevision och inom räkenskapsrevision, för att genomföra granskningar och löpande rapportera till de förtroendevalda revisorerna. Den kommunala revisionen utgörs således av förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden i samverkan.

26. Det kompetenskrav som kommunallagen ställer på sakkunnigt biträde är att denne ska ha ”insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet”.⁴ I praktiken är en stor andel av de sakkunniga certifierade kommunala yrkesrevisorer och/eller auktoriserade revisorer.
27. Kommuner kan ha anställda sakkunniga biträden (revisionskontor) eller upphandla externa sakkunniga biträden.
28. De sakkunniga biträdenas rapporter ska bifogas till de förtroendevalda revisorerernas revisionsberättelse.
29. De sakkunniga biträdena har rätt att yttra sig i fullmäktige när kommunfullmäktige behandlar revisionsberättelsen.
30. Eftersom de sakkunniga biträdena arbetar på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna har de rätt till de upplysningar som de behöver för att fullgöra sitt uppdrag.
31. Kommunens ansvar för sekretess överförs till de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga enligt 11 kap. 1 § OSL.

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

32. Förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden förväntas samarbeta och i det samarbetet är de förtroendevalda ansvariga och uppdragsgivare åt de sakkunniga. 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*. Det sakkunniga biträdet ska inom ramen för standarden planera, utföra och löpande rapportera sin granskning. Opartiskhet och självständighet är av grundläggande betydelse för det sakkunniga bitrådets förtroende hos uppdragsgivare, granskade och allmänhet.
33. 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 biträdet vid analysen av opartiskhet och självständighet. Godkända och auktoriserade revisorer som är sakkunniga biträden ska även tillämpa reglerna om opartiskhet och självständighet i revisorslagen (2001:883) i den omfattning som är möjlig i rollen som sakkunnigt biträde.

4 12 kap. 8 § KL.

34. ⁵Den yrkesrevisor som anlitas av ett revisionskontor 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 eller som konsult åt revisionskontoret. Dessa två modeller är möjliga då ett revisionskontor anlitar ett revisionsföretag:
- Revisionsföretaget/yrkesrevisorn anlitas som sakkunnigt biträde för att genomföra räkenskapsrevision i enlighet med *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Yrkesrevisorns rapportering går oförändrad till de förtroendevalda revisorerna.
 - Revisionsföretaget/yrkesrevisorn anlitas som konsult till revisionskontoret. De kan komma överens om att uppdraget ska utföras enligt tillämpliga delar av *Standard för kommunal räkenskapsrevision* i ett uppdrag där rapporteringen från yrkesrevisorn är ett underlag för revisionskontorets rapport till de förtroendevalda revisorerna.

(FAR N 2023:18)

35. Om det sakkunniga biträdet 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 sakkunnigt biträde inte kan utföra uppdraget enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* ska det framgå av det sakkunniga bitrådets rapportering i form av ett modifierat uttalande eller så ska det sakkunniga biträdet avsäga sig uppdraget där det är möjligt.

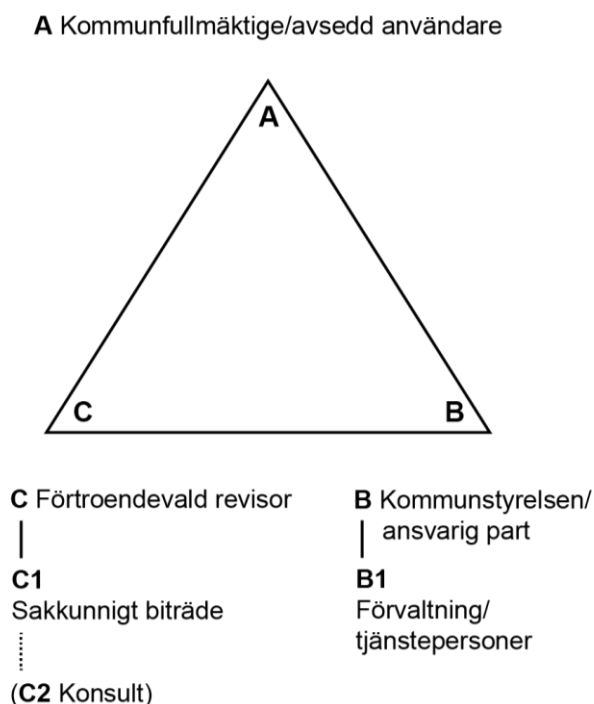
Kommunikation och rapportering

36. *Standard för kommunal räkenskapsrevision* med tillhörande uppdrag/överenskommelse (se ISA 210) ersätter de *projektplaner* som tidigare inom räkenskapsrevisionen använts som en beställningshandling mellan förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden. Dock måste sakkunniga och förtroendevalda revisorer i varje uppdrag komma överens om hur den löpande rapporteringen från de sakkunniga ska gestaltas.
37. Enligt IAASB:s *Internationellt 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 med vem det sakkunniga biträdet ska kommunicera för att uppfylla sin kommunikationsplikt. Som framgår av *Figur 1* är det sakkunniga biträdet en fjärde part.
38. De förtroendevalda revisorerna (C) rapporterar till fullmäktige (A) och ansvarar för kommunikationen med styrelse och nämnder (B).

⁵ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

39. Det sakkunniga biträdet (C1), rapporterar till och kommunicerar med de förtroendevalda revisorerna.
40. Då de förtroendevalda revisorerna överlämnar revisionsberättelsen till fullmäktige ska de sakkunnigas rapporter bifogas. De sakkunniga har även rätt att yttra sig i fullmäktige då revisionsberättelsen behandlas.
41. Det sakkunniga biträdet kommunicerar även med tjänstepersoner på förvaltningen (B1) för att få de upplysningar som behövs i granskningen.
42. Om en yrkesrevisor anlitas som konsult (C2) av ett revisionskontor enligt punkt 34 b rapporterar yrkesrevisorn sin granskning till revisionskontoret som i sin tur rapporterar till de förtroendevalda revisorerna i egenskap av sakkunnigt biträde.

Figur 1:



43. Sakkunnigt biträde ska i sin rapportering om räkenskapsrevisionen till de förtroendevalda revisorerna ange att uppdraget har utförts enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* endast om den är tillämpad i sin helhet.

Yrkesetiska principer och standarder för kvalitetskontroll

44. ⁶Uppdrag som omfattas av detta ramverk förutsätter att:

- a. Medlemmar i FAR tillämpar IESBA:s Etikkod (Etikkoden).
- b. Medlemmar i Skyrev följer Skyrevs etiska regler.
- c. Revisionsföretaget omfattas av ISQM 1.⁷
- d. Sakkunnigt biträde som inte omfattas av ovanstående, ska arbeta enligt rutiner och riktlinjer som uppfyller likvärdiga krav inom etik och kvalitet.

(FAR N 2023:18)

⁶ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

⁷ Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag punkterna 5–9.

Läsanvisning

Struktur

Varje anvisning för tillämpning av ISA inleds med en bedömning av om innehållet är relevant i kommunal räkenskapsrevision. Vidare följer en beskrivning av vad denna ISA/ISAE/ISRE omfattar enligt regelverkets ursprungsbestämmelser.

Under rubriken *Anvisning i kommunal räkenskapsrevision* framgår sedan de anpassningar som görs vid tillämpning i den kommunala räkenskapsrevisionen.

Ej tillämpbara delar

Några ISA bedöms inte vara tillämpbara för kommunal räkenskapsrevision och utelämnas därmed. Det är ISA 570, ISA 600 samt ISA 701.

ISA 570 Fortsatt drift

Kommuner har genom staten en indirekt garanti för fortsatt verksamhet och drift. Att en 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 sakkunnigt biträde har inte i uppdrag att granska eller styra den finansiella revisionen i de kommunala företagen. Det finns därmed begränsningar för sakkunnigt biträde i att aktivt kunna styra de kommunala koncernföretagens revisorer. De förtroendevalda revisorernas och lekmannarevisorernas granskning i de kommunala bolagen begränsas till den granskning av verksamheten som framgår av 10 kap. aktiebolagslagen (2005:551).

ISA 701 Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor

Denna ISA är inte tillämpbar eftersom den endast gäller för noterade bolag.

Övriga instruktioner för granskning

ISRE 2410 utgör standard för den översiktliga granskningen av delårsrapport.

Särskilda instruktioner finns för granskning av de sammanställda räkenskaperna samt för granskning av förvaltningsberättelse. Dessa återfinns sist i dokumentet.

Särskild formatering i exempel

I exemplen som förekommer till vissa anvisningar finns både insprängda kommentarer och text som kan väljas bort eller anpassas beroende på situation. Avsnitt i *kursiv stil* inom hakparenteser utgör kommentarer och förklaringar; dessa ska tas bort i brev till kommunen. Uppgifter inom hakparenteser som ej är kursiverade anpassas till det specifika uppdraget.

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, och
 - 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 i 13 d den yrkesrevisor som anlitats som sakkunnigt biträde. I punkt 6 e i ramverket anges att 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 sakkunniga biträde som ska utföra revision och granskning enligt denna standard är ansvarig för att inledningsvis identifiera vem eller vilka dessa personer är i det specifika uppdraget.
5. Enligt punkt 18 i ISA 200 ska alla ISA som är relevanta för revisionen följas. Vidare framgår av punkt 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 revisorn

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. *Anvisningar för tillämpning av ISA* för kommunal räkenskapsrevision är framtagna för att hjälpa det sakkunniga biträdet med tillämpningen av ISA 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. Det sakkunniga biträdet kan vara anställd av den förtroendevalde revisorn eller ha ett avtal med den förtroendevalde revisorn som förhindrar att det sakkunniga biträdet 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 ett mål i en relevant ISA inte kan uppnås, 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 kan 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 granskningsåtgärder 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. Att ett mål enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* inte kan uppnås är en betydelsefull fråga som kräver dokumentation enligt ISA 230. Avsteg från ISA som görs i enlighet med *Standard för kommunal räkenskapsrevision* påverkar inte rapporteringen. Däremot ska avsteg från att genomföra revision och granskning enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* framgå av det sakkunniga bitrådets 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.
2. Enligt punkt 3 i ISA 210 är revisorns mål 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

3. Sakkunnigt biträde arbetar på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna, som har ett lagstadgat uppdrag. Sakkunnigt biträde som har upphandlats har avtal som reglerar villkor och förutsättningar för uppdraget, men ingen överenskommelse om villkoren för revisionsuppdraget med de som ska granskas. Styrelsen är enligt 11 kap. 19 § KL ansvarig för årsredovisningens upprättande, vilket främst sker genom att den med ett beslut enligt 11 kap. 20 § KL överlämnar årsredovisningen till fullmäktige och de förtroendevalda revisorerna.
4. Enligt punkt 34 i ramverket ska den yrkesrevisor från ett revisionsföretag som anlitas av ett revisionskontor 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 eller som konsult åt revisionskontoret. Två olika modeller är möjliga enligt 34 a och b.
5. Sakkunnigt biträde 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. Om en konsult anlitas enligt punkt 34 b ska det framgå av överenskommelsen.
6. Uppdragsbrev/överenskommelse klargör vad sakkunnigt biträde 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.

7. Uppdragsbrev/överenskommelse syftar också till att bekräfta att tjänstepersonerna förstått och accepterat angivna villkor och förutsättningar.
8. 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 kommundirektören, ekonomichefen och/eller redovisningsansvarig eller motsvarande för de åtgärder som här åsyftas. Inget hindrar att även styrelsens ordförande undertecknar.
9. Uppdragsbrev/överenskommelse ska omfatta:
 - a. en beskrivning av revisionsuppdragets omfattning och utförande,
 - b. en beskrivning av de förutsättningar som gäller för att ett revisionsuppdrag ska kunna genomföras, och
 - c. en bekräftelse i form av ett undertecknande från de som har till uppgift att ansvara för bokslutsprocessen och den interna kontrollen i redovisning, system och rutiner samt från det ansvariga sakkunniga biträdet.

I bilagorna, Exempel på Uppdragsbrev samt Exempel på Överenskommelse, anges en rad villkor som ska ingå. Det finns inga hinder att lägga till ytterligare villkor t.ex. dokumentationskrav och tidplaner.

Exempel på Uppdragsbrev

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

[Kommun

Förnamn Efternamn

Titel

Adress, Postnummer OrtOrt den DD månad ÅÅÅÅ]

Uppdragsbrev avseende granskning av årsredovisning och delårsrapport 20[XX]

Vi har genom upphandling med [X kommun], organisationsnummer [8xxxxx-xxxx] fått i uppdrag av kommunens förtroendevalda revisorer att utföra räkenskapsrevision i enlighet med *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

Med ["Kommunen"] avses nedan [X kommun] och med "Uppdraget" avses revisionsuppdraget i Kommunen. Uppdraget löper under den period som framgår av det avtal som tecknats i samband med upphandlingen. För det fall att avtalet förlängs ska uppdragsbrevet fortsätta att gälla till dess Uppdraget upphör, såvida inte nytt uppdragsbrev upprättats som ersätter detta.

Detta uppdragsbrev gäller i andra hand i förhållande till avtalet och reglerar sådant som inte täcks av avtalet.

Uppdragets omfattning och utförande

Uppdraget avser revision, granskning och rapportering avseende årsredovisning [inklusive sammanställda räkenskaper] under den avtalade perioden 20[XX]–20[YY] till de förtroendevalda revisorerna i Kommunen. Uppdraget innebär att bedöma om årsredovisningens resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter upprättats i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och normering från Rådet för kommunal redovisning (RKR) ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av kommunens finansiella ställning per den 31 december 20[XX] och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året.

Uppdraget omfattar även att bedöma om förvaltningsberättelsens lagstadgade delar är förenliga med årsredovisningens övriga delar samt om den har upprättats i enlighet med LKBR samt normering från RKR.

Vidare omfattar Uppdraget att bedöma om de sammanställda räkenskaperna har konsoliderats i enlighet med LKBR.

Uppdraget omfattar också översiktlig granskning av den lagstadgade delårsrapporten.

Uppdraget utförs enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

Förutsättningar för Uppdraget

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

- upprätta årsredovisningen inklusive de sammanställda räkenskaperna och delårsrapporten i enlighet med LKBR och god redovisningssed;
- utforma bokslutsprocessen med tillräcklig intern kontroll i redovisningens system och rutiner;
- se till att sakkunnigt biträde 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 sakkunnigt biträde behöver det;
- säkerställa att personal finns tillgänglig vid de tidpunkter som överenskommit;
- säkerställa att alla transaktioner bokförs och avspeglas i årsredovisningen 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 inklusive de sammanställda räkenskaperna samt motsvarande avseende delårsrapporten;
- upplysa sakkunnigt biträde om kända avtal och eventuella tvister vars effekter ska beaktas när årsredovisningen inklusive de sammanställda räkenskaperna och delårsrapporten upprättas;
- underteckna ett särskilt uttalande i anslutning till revisionen av årsredovisningen samt den översiktliga granskningen av delårsrapporten där Kommunen bekräftar att uppdrag enligt denna överenskommelse är utfört.

Behandling av personuppgifter

[Kommentar: Avsnittet ska endast 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.]

Vi är personuppgiftsansvariga för personuppgifter som vi behandlar för våra interna administrativa ändamål vad gäller antagande och hantering av kunder och uppdrag. Vi är även personuppgiftsansvariga för personuppgifter som behandlas i samband med utförandet av Uppdraget.

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 vi genomföra lämpliga tekniska och organisatoriska säkerhetsåtgärder för att säkerställa att behandlingen utförs i enlighet med gällande rätt. Som personuppgiftsansvariga har vi rätt att använda oss av underleverantörer 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 vår behandling av personuppgifter [finns tillgänglig på länk till webbplats] [lämnas i bilagorna X–Y].

Kommunen ansvarar för att den har rätt att överföra personuppgifterna till oss i samband med Uppdraget och att personuppgifterna har behandlats enligt gällande rätt.

Kommunen ansvarar vidare för att de registrerade, vars personuppgifter överlämnas till 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.

Ansvarigt sakkunnigt biträde

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

Bekräftelse

Vi ber er underteckna detta uppdragsbrev, som upprättats i två exemplar, för att visa att ni bekräftar och samtycker till innehållet. Vi emotser ett exemplar i retur till [Namn].

Undertecknande

Ort den DD månad ÅÅÅÅ
[eventuellt namn på revisionsföretaget]
A.A.
Ansvarigt sakkunnigt biträde

Bekräftelse

Ort den DD månad ÅÅÅÅ
B.B.
Titel [Ekonomichef/Kommundirektör eller annan]

Exempel på Överenskommelse (Revisionskontor)

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

[Kommun

Förnamn Efternamn

Titel

Adress, Postnummer Ort

Ort den DD månad ÅÅÅÅ]

Överenskommelse avseende granskning av årsredovisning och delårsrapport 20[XX]

Revisionskontoret har i uppdrag av revisorerna i [X Kommun] att utföra räkenskapsrevision enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

[Om konsult anlitas enligt punkt 34 b i ramverket:]

Revisionskontoret har upphandlat konsulter från [X företag] för att utföra delar av räkenskapsrevisionen. Konsulten följer särskilda instruktioner från revisionskontoret.

Uppdragets omfattning och utförande

Uppdraget avser revision, granskning och rapportering avseende årsredovisning [inklusive sammanställda räkenskaper] under den avtalade perioden 20[XX]–20[YY] till de förtroendevalda revisorerna. Uppdraget innebär att bedöma om årsredovisningens resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter upprättats i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) samt normering från Rådet för kommunal redovisning (RKR) och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av kommunens finansiella ställning per den 31 december 20[XX] och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året.

Uppdraget omfattar även att bedöma om förvaltningsberättelsens lagstadgade delar är förenliga med årsredovisningens övriga delar samt om den har upprättats i enlighet med LKBR och normering från RKR.

Vidare omfattar uppdraget att bedöma om de sammanställda räkenskaperna har konsoliderats i enlighet med LKBR.

Uppdraget omfattar även översiktlig granskning av den lagstadgade delårsrapporten.

Uppdraget utförs enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

Förutsättningar för uppdraget

Den som bäst känner de sakförhållanden som denna granskning omfattar bekräftar genom denna överenskommelse nedan angivna förutsättningar för genomförandet av sakkunnigt biträdes uppdrag. [Ekonomikontoret] ska

- upprätta årsredovisningen [inklusive sammanställda räkenskaper] och delårsrapporten i enlighet med LKBR och god redovisningssed;
- utforma bokslutsprocessen med tillräcklig intern kontroll i redovisningens system och rutiner;
- se till att sakkunnigt biträde [och/eller upphandlad konsult] 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 sakkunnigt biträde [och/eller upphandlad konsult] behöver det;
- säkerställa att personal finns tillgänglig vid de tidpunkter som överenskommit;
- säkerställa att alla transaktioner bokförs och avspeglas i årsredovisningen 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 samt motsvarande avseende delårsrapporten;
- upplysa sakkunnigt biträde [och/eller upphandlad konsult] om kända avtal och eventuella tvister vars effekter ska beaktas när årsredovisningen och delårsrapporten upprättas;
- underteckna ett särskilt uttalande i anslutning till revisionen av årsredovisningen samt den översiktliga granskningen av delårsrapporten där [ekonomikontoret] bekräftar att uppdrag enligt denna överenskommelse är utfört.

Ansvarigt sakkunnigt biträde

Granskningsansvariga på Revisionskontoret är NN.

Bekräftelse

Vi ber er underteckna detta uppdragsbrev, som upprättats i två exemplar, för att visa att ni bekräftar och samtycker till innehållet. Vi emotser ett exemplar i retur till [Namn].

Undertecknande

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Revisionskontoret]

A.A.

Ansvarigt sakkunnigt biträde

Bekräftelse

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

B.B.

Titel [Ekonomichef/Kommundirektör eller annan]

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

- ⁸ ISA 220 behandlar revisorns särskilda ansvar för kvalitetshantering på uppdragsnivå 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.

(FAR N 2023:18)

- ⁹Revisionsföretaget ansvarar för system, riktlinjer och rutiner för kvalitetsstyrning. Enligt den särskilda standarden för kvalitetsstyrning, ISQM 1, är revisionsföretagets mål att utforma, införa och driva ett kvalitetsstyrningssystem för revisioner och översiktliga granskningar av finansiella rapporter, och andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster som revisionsföretaget utför och som ger företaget en rimlig säkerhet att
 - revisionsföretaget och dess personal fullgör sitt ansvar i enlighet med professionella standarder och tillämpliga krav i lagar och regler och utför uppdrag i enlighet med sådana standarder och krav, och
 - rapporter som utfärdas av revisionsföretaget eller ansvariga revisorer är riktiga under omständigheterna.

(FAR N 2023:18)

- ¹⁰Enligt punkt 11 i ISA 220 är revisorns mål att hantera kvaliteten på uppdragsnivå för att uppnå rimlig säkerhet att kvalitet har uppnåtts, så att
 - revisorn har uppfyllt sitt ansvar, och har utfört revisionen i enlighet med professionella standarder och tillämpliga krav i lagar och regler, och
 - revisionsberättelsen som avges är riktig under omständigheterna

(FAR N 2023:18)

⁸ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

⁹ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

¹⁰ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

4. ¹¹ISA 220 bygger på den grundläggande förutsättningen att revisionsföretaget omfattas av ISQM 1 eller nationella krav som är minst lika höga.

(FAR N 2023:18)

5. ¹²Inom ramen för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem ansvarar uppdragsteamerna 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. Inom ramen för revisionsföretagets kvalitetsstyrningssystem ansvarar uppdragsteamerna, under ledning av den ansvariga revisorn, för att
- a. genomföra revisionsföretagets åtgärder gällande kvalitetsrisker (dvs. revisionsföretagets riktlinjer och rutiner) som är tillämpliga på revisionsuppdraget, med användning av information som kommuniceras av, eller inhämtas från, revisionsföretaget,
 - b. mot bakgrund av revisionsuppdragets karaktär eller omständigheter, fastställa om teamet ska utforma och genomföra åtgärder på uppdragsnivån utöver dem som finns i revisionsföretagets riktlinjer och rutiner, och
 - c. till revisionsföretaget kommunicera information från revisionsuppdraget som måste kommuniceras enligt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för att stödja utformningen, införandet och tillämpningen av revisionsföretagets kvalitetsstyrningssystem.

(FAR N 2023:18)

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

6. Anpassningen i kommunal räkenskapsrevision framgår i ramverket under avsnittet om yrkesetiska principer och standarder för kvalitetskontroll.

¹¹ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

¹² Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

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 revisionsdokumentationen 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. ¹³Enligt 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 ISQM 1 eller nationella krav som är minst lika höga, och
 - f. möjliggöra externa inspektioner enligt tillämpliga krav i lagar, förordningar, föreskrifter eller andra bestämmelser.

(FAR N 2023:18)

3. Enligt punkt 5 i ISA 230 är revisorns mål att upprätta dokumentation som utgör
 - a. en tillräcklig och ändamålsenlig dokumentation av grunden för revisors rapport, och
 - b. bevis på att revisionen har planerats och utförts enligt ISA samt tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

¹³ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

4. 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 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.
2. Enligt punkt 11 i ISA 240 är revisorns mål 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, och
 - c. på lämpligt sätt hantera oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som identifieras under revisionen.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. Det sakkunniga biträdet ska med rimlig säkerhet kunna bedöma om årsredovisningens resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter innehåller någon väsentlig felaktighet som beror på oegentligheter eller misstag.
4. Det sakkunniga biträdet har ett ansvar för att rapportera upptäckta eller misstänkta oegentligheter till de förtroendevalda revisorerna. Styrelsens och nämndernas ansvar för den interna kontrollen framgår av 6 kap. 7 § KL.
5. 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. Enligt punkt 11 i ISA 250 är revisorns mål 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. Sakkunnigt biträde ska utgå från bestämmelserna i lagar, normering från RKR, kommunala styrdokument och fullmäktigebeslut som har en inverkan på redovisning och upplysningar i årsredovisningen. Det innebär att det sakkunniga biträdet måste sätta sig in i och förstå det juridiska ramverk som gäller för kommuners 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 punkt 6 e i ramverket anges att 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 sakkunniga biträde som ska utföra revision och granskning enligt denna standard är ansvarig för att inledningsvis identifiera vem eller vilka dessa personer är i det specifika uppdraget.
7. Om det sakkunniga biträdet misstänker överträdelser ska detta rapporteras till de förtroendevalda revisorerna. Det sakkunniga biträdet samråder med de förtroendevalda revisorerna om hur kommunikationen med styrelse eller nämnd ska hanteras av de förtroendevalda revisorerna.

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. Enligt punkt 9 i ISA 260 är revisorns mål 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 styrelsen.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. Kommunikation med styrelser och nämnder är de förtroendevalda revisorernas ansvar. Det sakkunniga biträdet 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. Det sakkunniga biträdet kan biträda de förtroendevalda revisorerna i kommunikationen med styrelser och nämnder.
4. Det sakkunniga bitrådets revisionella bedömningar redovisas i granskningsrapporter samt i det sakkunniga bitrådets yttrande om delårsrapport och årsredovisningens resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter. De förtroendevalda revisorernas eventuella egna bedömningar framgår i separata dokument, bland annat i revisionsberättelsen.
5. Då de förtroendevalda revisorerna överlämnar revisionsberättelse till fullmäktige ska det sakkunniga bitrådets revisionsrapporter inklusive yttrande bifogas.
6. Det sakkunniga biträdet har rätt att yttra sig i fullmäktige då revisionsberättelsen behandlas.

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 265 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. Enligt punkt 5 i ISA 265 är revisorns mål 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. Med intern kontroll avses i *Standard för kommunal räkenskapsrevision* sådana kontroller som styrelsen bedömer som nödvändiga för att det ska gå att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.
4. Kommunikation med styrelser och nämnder om brister i den interna kontrollen är de förtroendevalda revisorernas ansvar. Det sakkunniga biträdet 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. Det sakkunniga biträdet kan biträda de förtroendevalda revisorerna i kommunikationen med styrelser och nämnder.

5. Det sakkunniga bitrådets revisionella bedömningar redovisas i revisionsrapporter. De förtroendevalda revisorernas eventuella egna bedömningar framgår i separata dokument, bland annat i revisionsberättelsen.
6. Då de förtroendevalda revisorerna överlämnar revisionsberättelsen till fullmäktige ska det sakkunniga bitrådets revisionsrapporter bifogas.
7. Det sakkunniga bitrådet har rätt att yttra sig i fullmäktige då revisionsberättelsen behandlas.

Anvisning för tillämpning av 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. ISA 300 behandlar revisorns ansvar för att planera en revision av finansiella rapporter. Den är utarbetad med tanke på återkommande revisioner. Ytterligare faktorer som måste beaktas vid en förstagångsrevision tas upp i ISA 510.
2. I planeringen ingår att upprätta en övergripande revisionsstrategi och en granskningsplan.
3. Enligt punkt 4 i ISA 300 är revisorns mål att planera revisionen så att den utförs på ett ändamålsenligt sätt.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

4. Det sakkunniga biträdet upprättar självständigt en planering för räkenskapsrevisionen baserad på risk och väsentlighet som beaktar de kommunala förutsättningarna.
5. De förtroendevalda revisorerna förfogar över revisionens resurser inom den ram som beslutats av fullmäktige. Om det sakkunniga biträdet bedömer att tillgängliga resurser inte är tillräckliga för att genomföra en revision som ger rimlig grund för uttalande enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* ska hon eller han anmäla detta till de förtroendevalda revisorerna i enlighet med punkt 35 i ramverket.

Anvisning för tillämpning av ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

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

Beskrivning av ISA 315

1. ¹⁴ISA 315 behandlar revisorns ansvar för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll.

(FAR N 2023:18)

2. Enligt punkt 11 i ISA 315 är revisorns mål att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna för att skapa en grund för att utforma och utföra åtgärder utifrån 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.

¹⁴ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

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

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 330 är tillämpbar utan särskilda anpassningar för kommunal räkenskapsrevision.

Beskrivning av ISA 320

1. ISA 320 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. Enligt punkt 8 i ISA 320 är revisorns mål att tillämpa begreppet väsentlighet på ett korrekt sätt vid planering och utförande av 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. ISA 330 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. Enligt punkt 3 i ISA 330 är revisorns mål 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.¹⁵

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 hon eller han 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.

¹⁵En 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.
2. Enligt punkt 3 i ISA 450 är revisorns mål att utvärdera
 - a. hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter, och
 - b. hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. 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 punkt 6 e i ramverket anges att 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 sakkunniga biträde som ska utföra revision och granskning enligt denna standard är ansvarigt för att inledningsvis identifiera vem eller vilka dessa personer är i det specifika uppdraget. Det innebär att i den kommunala räkenskapsrevisionen ska det sakkunniga biträdet informera den eller dessa tjänstepersoner om ackumulerade felaktigheter och begära att de rättar dessa felaktigheter.
4. 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 eventuell kommunikationen av icke rättade felaktigheter med styrelsen sker via de förtroendevalda revisorerna.
5. Se anvisning för tillämpning av ISA 580 avseende vem eller vilka det sakkunniga biträdet 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.

2.

Enligt punkt 4 i ISA 500 är revisorns mål att utforma och utföra granskningsåtgärder på ett sådant sätt att hon eller han kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden i revisorsrapport.

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 hon eller han 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. Enligt punkt 3 i ISA 501 är revisorns mål är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende:
 - a. varulagers existens och skick,
 - b. fullständighet i fråga om rättstvister och krav som rör företaget, och
 - c. presentation av och upplysningar om information om segment enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

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 samt att upplysning har lämnats om dem enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. I punkt 6 e i ramverket anges att 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 sakkunniga biträde som ska utföra revision och granskning enligt denna standard är ansvarig för att inledningsvis identifiera vem eller vilka dessa personer är i det specifika uppdraget. För vägledning se anvisning till ISA 580.
4. Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska utöver vad som anges i ISA 501 även inhämtas avseende drift- och investeringsredovisningen som enligt LKBR utgör obligatoriska delar av årsredovisningen och vilka omfattas av räkenskapsrevisionen.
5. I *Tillämpningsanvisning för granskning av drift- och investeringsredovisning* nedan utgör ett stöd för det sakkunniga biträdet vid revisionen av drift- och investeringsredovisningen.

Tillämpningsanvisning för granskning av drift- och investeringsredovisning

Inledning

Denna tillämpningsanvisning syftar till att utgöra ett stöd för det sakkunniga biträdet vid revisionen av drift- och investeringsredovisningen.

Budgeten har en central roll i den kommunala ekonomin. För ansvariga utgör budgetens anslag de resurser med vilka verksamheten ska finansieras. Vissa regler finns i KL och dess förarbeten om budgetens utformning. Regler för hur budgetutfall ska redovisas är delvis reglerat i LKBR och normgivning från RKR. Reglerna medger ett utrymme för kommuner att anpassa drift- och investeringsredovisningen.

Ett syfte med drift- och investeringsredovisningen är att visa hur de gemensamma medlen planeras och faktiskt används i de kommunala verksamheterna. Ett annat syfte är att skapa förutsättningar för fullmäktige att utkräva ansvar av nämnderna för deras resursförbrukning. Ett tredje syfte med drift- och investeringsredovisningen är att den ska utgöra ett verktyg i kommunens ekonomistyrning.

Normering

Enligt LKBR ska en kommun upprätta en driftredovisning och en investeringsredovisning. RKR R14 *Drift- och investeringsredovisning* ska tillämpas vid drift- och investeringsredovisning av redovisningsskyldiga enligt LKBR.

Förutsättningar för bestyrkandeuppdraget

En förutsättning för att det sakkunniga biträdet ska kunna lämna ett uttalande, dvs. ett bestyrkande, är att granskning kan ske mot lämpliga kriterier. Enligt IAASB:s Internationella ramverk för bestyrkandeuppdrag p. 47 ska kriterierna finnas tillgängliga för de avsedda användarna för att dessa ska kunna förstå hur det underliggande granskningsobjektet har mätts eller värderats. Kriterierna kan göras tillgängliga genom att de publiceras eller tas in på ett tydligt sätt i presentationen av informationen om drift- och investeringsredovisning. I de fall kommunens drift- och investeringsredovisning innehåller information utöver de i LKBR och RKR R14 stadgade delarna och som inte kan granskas mot lämpliga kriterier ska det sakkunniga biträdet granska dessa i enlighet med ISA 720 *Annan information och ange detta i sitt yttrande*.

Genomförande

Det sakkunniga biträdet ska granska om kommunens drift- och investeringsredovisning är upprättade i enlighet med LKBR och RKR R14. Tillämpningsanvisningarna beskriver de kriterier som ställs upp i LKBR och RKR R14 och ger vägledning kring vilka underlag som kan inhämtas som en del i granskningen av dessa och av de kriterier som är internt framtagna av kommunen.

Driftredovisning

Enligt 10 kap. 1 § LKBR ska driftredovisningen innehålla en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.

Driftredovisningen bör dels upprättas så att den tillgodoser fullmäktiges behov av uppföljning och ansvarsprövning av styrelser och nämnder, dels upprättas så att den tillgodoser externa intressenters behov av information om hur resurserna fördelas och förbrukas av verksamheterna.

Driftredovisningen ska utformas så att:

- Utfallen på nämndnivå kan stämmas av mot fullmäktiges senast fastställda budgetposter, inklusive utgiftsbeslut under året.
- Budgetposterna ska redovisas brutto ifall fullmäktige anvisar anslagen i form av intäkter och kostnader. Om fullmäktige anvisar nettoanslag, kan budgetposterna redovisas netto.
- I de fall utgiftsbeslut tagits under året ska uppgift lämnas om till vilka belopp och vid vilka tidpunkter budgetposterna justerats.
- Innevarande års utfall, av intäkter och kostnader, ska även jämföras med föregående års utfall.
- Större avvikelser mellan årets och föregående års utfall samt budget ska kommenteras i förvaltningsberättelsen (se RKR R15).
- Driftredovisningens poster avseende utfall och budget ska vara beräknade enligt samma metoder och principer, samt även i övrigt vara jämförbara.
- När fullmäktiges budget inte beräknats enligt samma principer som de redovisade utfallen ska driftredovisningens budgetposter omräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Av upplysningar ska framgå att omräkning gjorts.

Underlag som det sakkunniga biträdet kan inhämta för granskningen av ovanstående krav kan exempelvis vara:

- kommunens ekonomistyrningsregler (eller motsvarande),
- fullmäktiges budget och utgiftsbeslut under året, och
- kommunens internredovisning av nämnders och verksamheternas intäkter och kostnader.

Investeringsredovisning

Enligt 10 kap. 2 § LKBR ska investeringsredovisningen innehålla en samlad redovisning av kommunens investeringsverksamhet. Investeringsredovisningen gör det möjligt för fullmäktige att jämföra beslutade/beräknade totalutgifter och anslag med utfall.

Investeringsredovisningen ska utformas så att

- utfallen på ett överskådligt sätt kan stämmas av mot fullmäktiges budget och andra för investeringsverksamheten relevanta fullmäktigebeslut,
- investeringsredovisningens budgetposter ska avse senast beslutad budget,
- i de fall utgiftsbeslut tagits under året ska uppgift lämnas om till vilka belopp och vid vilka tidpunkter budgetposterna justerats,
- fleråriga pågående och under året avslutade investeringar ska kunna stämmas av mot beslutade eller beräknade totalutgifter,

- investeringsredovisningen ska omfatta även de kommunala koncernföretagens investeringar som fullmäktige tagit ställning till,
- större avvikelser mellan årets och föregående års utfall samt budget ska kommenteras (se RKR R15),
- investeringsredovisningens poster avseende utfall och budget ska vara beräknade enligt samma metoder och principer, samt även i övrigt vara jämförbara, och
- när fullmäktiges budget inte beräknats enligt samma principer som de redovisade utfallen ska investeringsredovisningens budgetposter omräknas enligt bokföringsmässiga grunder.
- Av upplysningar ska framgå att omräkning gjorts.

Underlag som det sakkunniga biträdet kan inhämta för granskningen av ovanstående krav kan exempelvis vara:

- kommunens ekonomistyrningsregler (eller motsvarande),
- fullmäktiges budget och utgiftsbeslut under året, och
- investeringsprojektens inkomster och utgifter för året samt ackumulerat för hela investeringsprojektet.

Ovanstående utgör underlag för det sakkunniga bitrådets bedömning om investeringsredovisningens poster avseende utfall är beräknade enligt samma metoder som upprättad budget, om avvikelser som möter kommunens definition av större avvikelser har kommenterats och om investeringsredovisningen omfattar de kommunala koncernföretagens investeringar som fullmäktige tagit ställning till.

Krav på överskådlighet

Kravet i 4 kap. 2 § LKBR på att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt medför att sambandet mellan drift- och investeringsredovisningen och årsredovisningens övriga delar ska beskrivas översiktligt. Driftredovisningen bör, med eller utan justering, summeras i resultaträkningens poster Verksamhetens intäkter och Verksamhetens kostnader. Investeringsredovisningen bör, med eller utan justering, summeras i kassaflödesrapportens poster Investering i immateriella, materiella och finansiella anläggningstillgångar.

Upplysningar

Upplysningar om de för drift- och investeringsredovisningarna mest väsentliga internredovisningsprinciper ska lämnas i not till drift- respektive investeringsredovisningen, eller annat dokument som noten hänvisar till. Vägledning ges i RKR R14 och exempel som ges är personalomkostnadspålägg, kapitalkostnader (avskrivningar och ränta), fördelning av gemensamma kostnader och interndebitering.

Uttalande

För det sakkunniga bitrådets uttalande om drift- och investeringsredovisningen, se ISA 700.

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.
2. Enligt punkt 5 i ISA 505 är revisorns mål med att använda externa bekräftelser att utforma och utföra sådana åtgärder för att inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis.

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. Enligt punkt 3 i ISA 510 är revisorns mål vid en förstagångsrevision 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, och
 - 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. Enligt punkt 3 i ISA 520 är revisorns mål att
 - a. inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis vid användning av substansinriktad analytisk granskning, och
 - b. utforma och utföra sådan analytisk granskning i revisionens slutfas som hjälper revisorn att nå fram till en övergripande slutsats om huruvida de finansiella rapporterna överensstämmer med revisorns förståelse av företaget.

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.
2. Enligt punkt 4 i ISA 530 är revisorns mål med att använda revisionsmässiga urval att få en rimlig grund för slutsatser om den population från vilken urvalet görs.

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.
2. Enligt punkt 11 i ISA 540 är revisorns mål att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för om huruvida uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

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.
2. Enligt punkt 9 i ISA 550 är revisorns mål att
 - a. vare sig det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ställer krav rörande närstående eller inte, skaffa sig en tillräcklig förståelse av närståenderelationer och närståendetransaktioner för att kunna
 - b. uppmärksamma eventuella faktorer som innebär risk för oegentligheter på grund av närståenderelationer och närståendetransaktioner som revisorn behöver ta hänsyn till när hon eller han identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, och
 - c. dra en slutsats, med grund i inhämtade revisionsbevis, om huruvida de finansiella rapporterna, i den mån de påverkas av dessa relationer och transaktioner,
 - o uppnår en rättvisande bild (för ramverk avsedda att ge en rättvisande bild), eller
 - o inte är vilseledande (för regelstyrda ramverk),
 - d. därutöver, om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer krav rörande närstående, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida närståenderelationer och närståendetransaktioner har identifierats, redovisats och upplysningar om dem lämnats i de finansiella rapporterna på rätt sätt enligt ramverkets krav.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. I den kommunala räkenskapsrevisionen anses styrelse eller nyckelperson i företagsledningen vara:
 - a. kommunstyrelsen, och
 - b. kommunledningen (ledande tjänstepersoner).
4. LKBR innehåller inga upplysningskrav om transaktioner med närstående.

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, och
 - b. händelser som utgör bevis på förhållanden som uppstod efter datumet för de finansiella rapporterna.
2. Enligt punkt 4 i ISA 560 är revisorns mål att
 - a. inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport, som kräver att de finansiella rapporterna justeras eller att upplysningar lämnas i dessa, avspeglas korrekt i dessa finansiella rapporter enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och
 - b. på lämpligt sätt hantera fakta som revisorn får kännedom om efter datumet för revisors rapport och som, om revisorn hade känt till dessa vid den tidpunkten, skulle ha föranlett henne eller honom att ändra revisors rapport.
3. 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

4. I den kommunala räkenskapsrevisionen anses datumet för revisorns rapport vara det datum då det sakkunniga biträdet 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
 - a. 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,
 - b. finna stöd för andra revisionsbevis som är relevanta för de finansiella rapporterna eller särskilda påståenden i de finansiella rapporterna med hjälp av skriftliga uttalanden om revisorn anser att det behövs eller om så krävs enligt andra ISA, och
 - c. på ett lämpligt sätt hantera skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, eller att företagsledningen eller, i tillämpliga fall, styrelsen, inte lämnar de skriftliga uttalanden som revisorn har begärt.
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. Det är styrelsen som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt LKBR. 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.
5. Enligt punkt 6 e i ramverket motsvaras företagsledningen av den eller de tjänstepersoner som har ett verkställande uppdrag gentemot styrelsen och bäst känner sakförhållandena vid upprättandet av delårsrapport och årsredovisning.
6. För att erhålla ett revisionsbevis ska sakkunnigt biträde inhämta skriftliga uttalanden från den eller de tjänstepersoner som har uppdraget att verkställa bokslutsprocessen och den interna kontrollen i kommunens redovisning, system och rutiner. Det är inte det juridiska ansvaret för årsredovisningen som är av betydelse för vem eller vilka uttalandet inhämtas från. Det kan inhämtas från t.ex. kommundirektör, ekonomidirektör, redovisningschef eller motsvarande.
7. Då ett revisionskontor anlitar en konsult enligt punkt 34 b i ramverket är det ansvarig person från revisionskontoret som är sakkunnigt biträde och inhämtar uttalande från ledningen.

Exempel på uttalande från ledningen

[Kommun]

[Till Förnamn Efternamn, ansvarigt sakkunnigt biträde]

Detta dokument undertecknas i anslutning till revisionen av [Kommuns] årsredovisning för det räkenskapsår som slutade 20XX-12-31. Dokumentet syftar till att ge sakkunnigt biträde ett (av flera) underlag vid granskningen av årsredovisningen, i enlighet med villkor som återfinns i uppdragsbrev/överenskommelse daterat den DD-MM-ÅÅÅÅ.

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

[*Alternativ till ovanstående stycke*: Vårt uppdrag är att upprätta årsredovisningen och de sammanställda räkenskaperna i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och normering från Rådet för kommunal redovisning (RKR), men är begränsat på följande sätt:...]

Vi har i uppdrag att utforma bokslutsprocessen och den interna kontrollen i redovisningens system och rutiner, och är den/de som bäst känner de sakförhållanden som intygas i detta utlåtande.

Alternativ till ovanstående stycke: Vårt uppdrag är att utforma bokslutsprocessen och den interna kontrollen i redovisningens system och rutiner, men 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 inklusive 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 inklusive de sammanställda räkenskaperna som helhet. En förteckning över de felaktigheter som inte har rättats finns som bilaga till detta uttalande.
- [Övriga punkter som sakkunnigt biträde anser lämpliga.]

Lämnad information och fullständighet i transaktioner

- För granskningens genomförande har sakkunnigt biträde tillhandahållits:
 - all relevant information och åtkomst enligt uppdragsbrev/överenskommelse, och
 - tillgång till personal 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 inklusive de sammanställda räkenskaperna.
- Vi har upplyst er om resultaten av vår bedömning av risken för att årsredovisningen inklusive 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.
- Sakkunnigt biträde har upplysts om [*Kan läggas till*: för oss] kända avtal och eventuella tvister vars effekter ska beaktas när årsredovisningen inklusive de sammanställda räkenskaperna upprättas.
- [Övriga frågor som sakkunnigt biträde anser nödvändiga.]

Undertecknande

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Titel [t.ex. Ekonomichef]

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

B.B.

Titel [t.ex. Redovisningschef]

Anvisning 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. Enligt punkt 13 i ISA 610 är revisorns mål att
 - a. fastställa om arbete som är utfört av internrevisionsfunktionen eller arbete som är utfört av internrevisorerna 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 internrevisorerna som tillhandahåller direkt hjälp används, på tillämpligt sätt leda, övervaka och gå igenom deras arbete.

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

Relevans för kommunal räkenskapsrevision

ISA 620 är tillämpbar med beaktande av nedanstående 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. Enligt punkt 5 i ISA 620 är revisorns mål att
 - a. fastställa om hon eller han ska använda en specialist i revisionsarbetet, och
 - b. i så fall, fastställa om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

3. Enligt punkt 32 i ramverket ska det sakkunniga biträdet inom ramen för standarden planera, utföra och löpande rapportera sin granskning. Det omfattar även bedömningen om en specialist behöver anlitas.
4. Om behovet av att anlita en specialist beror på oväntade svårigheter för det sakkunniga biträdet att fullgöra sitt uppdrag utifrån vad som planerats och budgeterats, ska denne kommunicera behovet av specialist med de förtroendevalda revisorerna i enlighet med punkt 35 i ramverket.

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.
2. Enligt punkt 6 i ISA 700 är revisorns mål att
 - 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

3. I denna anvisning benämns revisorns rapport istället *Det sakkunniga bitrådets yttrande*, se exempel nedan.
4. Det sakkunniga bitrådet eller det organ som sakkunnigt biträde 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.
5. Enligt punkt 10 i ISA 700 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 KL, LKBR samt normering från RKR.
6. Det sakkunniga bitrådets uttalande omfattar årsredovisningens resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter. Förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna granskas enligt *Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse* och *Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper*.
7. Revisors rapport ska enligt punkt 22 i ISA 700 ställas till de mottagare som framgår av omständigheterna i uppdragsförhållandet. I den kommunala räkenskapsrevisionen är det de förtroendevalda revisorerna som är mottagare av det sakkunniga bitrådets yttrande och övrig rapportering. Det är också med de förtroendevalda revisorerna som det sakkunniga bitrådet kommunicerar.
8. Eftersom utförandet av kommunal räkenskapsrevision skiljer sig från en revision enligt ISA ska det sakkunniga bitrådet inte hänvisa till ISA i sitt yttrande. I avsnittet *Grund för uttalande* ska sakkunnigt biträde ange att revisionen har utförts enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

9. 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.
10. Enligt punkt 43 i ISA 700 ska, om revisorn kommunicerar annat rapporteringsansvar i revisors rapport som går utöver revisorns ansvar enligt ISA, detta andra rapporteringsansvar behandlas i ett separat avsnitt i revisors rapport. Detta avsnitt har i det sakkunniga bitrådets yttrande rubriken *Det sakkunniga bitrådets granskning av förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna*.
11. Det sakkunniga bitrådets yttrande ska undertecknas av det sakkunniga biträde som är ansvarig för räkenskapsrevisionen.

Exempel på det sakkunniga biträdets yttrande

Till revisorerna i [Kommun] (org.nr [XXXXXX-XXXX])

Vi har på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i [Kommun] utfört revision och granskning av årsredovisningen enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* för år 20XX-01-01–20XX-12-31.

Våra uttalanden i detta yttrande är förenliga med innehållet i den revisionsrapport som har överlämnats till kommunens förtroendevalda revisorer 20XX-XX-XX.

Yttrande om årsredovisningens balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter

Uttalanden

Vi har utfört en revision av årsredovisningen enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* för [Kommun] för år 20XX-01-01–20XX-12-31.

Förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna har granskats enligt särskilda instruktioner.

Enligt vår bedömning har årsredovisningens balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter upprättats i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av kommunens finansiella ställning per den 31 december 20XX och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året.

Förvaltningsberättelsens lagstadgade delar¹⁶ är förenliga med årsredovisningens övriga delar.

Grund för uttalanden

Vi har utfört uppdraget enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Vårt ansvar enligt denna standard beskrivs närmare i avsnittet *Det sakkunniga biträdets 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.

Annan information

Årsredovisningen innehåller också annan information än balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter och denna andra information återfinns på sidorna [C–D]. Det är styrelsen som har ansvaret för denna andra information.

¹⁶De granskade lagstadgade delarna återfinns på sidorna [A–B].

Vårt uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna andra information och i vårt uppdrag ingår inte att genomföra en revision av denna information, men det är vårt ansvar att läsa den och överväga om den i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningens balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter. Vid denna genomgång beaktar vi även den kunskap vi i övrigt inhämtat under revisionen och bedömer om den andra informationen verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om vi drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är vi skyldig att rapportera detta. Vi har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt LKBR. 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.

Det sakkunniga biträdets ansvar

Vårt mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningens balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna ett yttrande som en del av en revisionsrapport till de förtroendevalda revisorerna. 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 ovan nämnda delar.

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 årsredovisningens balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter, 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. Risker 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 årsredovisningens balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
5. Måste vi informera de förtroendevalda 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.

Det sakkunniga biträdets granskning av förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna

Det är styrelsen som har ansvaret för förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna och att dessa upprättas i enlighet med LKBR. Vår granskning har skett enligt ”Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse” och ”Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper” i *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Detta innebär att vår granskning av förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna har en annan inriktning och mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* har. Vi anser att denna granskning ger oss tillräcklig grund för våra uttalanden. En förvaltningsberättelse har upprättats i enlighet med LKBR. Sammanställda räkenskaper har konsoliderats i enlighet med LKBR.

Undertecknande

Ort den DD månad ÅÅÅÅ
[eventuellt namn på revisionsföretaget]
A.A.
Ansvarigt sakkunnigt biträde

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 hon eller han 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 punkt 4 i ISA 705 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 det sakkunniga biträdet genom offentlig upphandling varför avtalets utformning påverkar möjligheten att avgå från uppdraget.
4. Om det sakkunniga biträdet ämnar lämna ett modifierat uttalande, ska hon eller han i god tid meddela de förtroendevalda revisorerna de omständigheter som har lett till den väntade modifieringen samt ordalydelsen av modifieringen.
5. Vid modifierade uttalanden i det sakkunniga bitrådets *Yttrande om årsredovisningens resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys, drift- och investeringsredovisning samt noter* tillämpas ISA 705. Vid modifierade yttranden i *Det sakkunniga bitrådets granskning av förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna*, tillämpas nedanstående exempel.

Exempel på modifierade uttalanden i ”Det sakkunniga bitrådets granskning av förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna”

Bakgrund

Granskningen av förvaltningsberättelsen och de sammanställda räkenskaperna sker i enlighet med ”Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper” respektive ”Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse”. Granskningen har en annan inriktning och mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* och god revisionssed i Sverige har. I de fall det sakkunniga bitrådet identifierar väsentliga felaktigheter ska i första hand styrelsen informeras och uppmanas att rätta felaktigheterna. Om styrelsen vägrar att rätta felaktigheterna måste det sakkunniga bitrådet upplysa om dem i sitt yttrande. Exakt hur denna upplysning ska formuleras beror på fakta och omständigheter i det specifika fallet. Exempel på hur det sakkunniga bitrådets yttrande kan formuleras följer nedan (upplysningen kursiverad):

Exempel 1 Modifierat yttrande om förvaltningsberättelsen

En förvaltningsberättelse har upprättats i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning *men vi vill fästa uppmärksamheten på att den innehåller åtminstone följande felaktigheter: [beskrivning av de väsentliga felaktigheterna].*

Exempel 2 Modifierat yttrande om de sammanställda räkenskaperna

Sammanställda räkenskaper har konsoliderats i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning *men vi vill fästa uppmärksamheten på att de innehåller åtminstone följande felaktigheter: [beskrivning av de väsentliga felaktigheterna].*

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 tillämplig 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 punkt 6 i ISA 706 är revisorns mål att, efter att ha bildat sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, genom klar och tydlig kompletterande information i revisors rapport, när det bedöms nödvändigt, fästa användares uppmärksamhet på
 - a. ett förhållande som, även om det presenteras eller upplyses om på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna, har sådan betydelse att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna, eller
 - b. eventuella andra förhållanden som är relevanta för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport.
3. Enligt punkt 8 i ISA 706 ska revisorn ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse om hon eller han 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 hon eller han 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

4. Om det sakkunniga biträdet räknar med att infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar i yttrandet, ska hon eller han meddela de förtroendevalda revisorerna detta samt ordalydelsen.

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 punkt 4 c i ISA 510 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. Enligt punkt 5 i ISA 710 är revisorns mål att
 - a. inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida presentationen av den jämförande informationen i de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden följer kraven rörande jämförande information i det tillämpliga ramverket för finansiella rapporter, och
 - b. rapportera enligt revisorns rapporteringsansvar.
4. Om föregående års årsredovisning reviderades av en tidigare revisor bör revisorn upplysa om att så är fallet, typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och datumet för denna revisors rapport. Upplysningen lämnas som en Övrig upplysning.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

5. Vid byte mellan sakkunniga biträden inom samma revisionsföretag eller samma revisionskontor behöver inte en sådan upplysning lämnas.
6. Byte av förtroendevalda revisorer föranleder ingen upplysning i det sakkunniga bitrådets yttrande.
7. Om föregående årsredovisning inte har reviderats av sakkunnigt biträde ska det sakkunniga biträdet 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 punkt 11 i ISA 720 är målen för revisorn, när hon eller han har läst den andra informationen, att
 - a. överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och de finansiella rapporterna,
 - b. överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och den kunskap som revisorn inhämtat under revisionen,
 - c. på lämpligt sätt hantera frågan, i de fall när revisorn identifierar att det förefaller finnas sådana väsentliga oförenligheter, eller när revisorn på annat sätt får kännedom om att den andra informationen förefaller innehålla väsentliga felaktigheter, och
 - d. rapportera enligt ISA 720.
3. Enligt punkt 16 i ISA 720 ska revisorn om hon eller han 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

4. Information utöver den lagstadgade informationen, som en kommun på eget initiativ väljer att lämna i årsredovisning och delårsrapport, faller inom det sakkunniga biträdets ansvar i enlighet med denna ISA.

5. I punkt 6 d i ramverket anges att 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 sakkunniga biträde som ska utföra revision och granskning enligt denna standard är ansvarig för att inledningsvis identifiera vem eller vilka dessa personer är i det specifika uppdraget. Det är med den eller de tjänstepersoner som det sakkunniga biträdet kommunicerar om väsentliga oförenligheter eller väsentliga felaktigheter i annan information. Om den eller dessa tjänstepersoner vägrar att göra rättelser ska det sakkunniga biträdet meddela de förtroendevalda revisorerna.

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 valda 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 för 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 henne eller honom 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 för att uttrycka en felaktig slutsats till en begränsad nivå 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

- 5A. ¹⁷ I den kommunala räkenskapsrevisionen motsvaras företagets valda revisor av det sakkunniga biträde som avger ett yttrande till de förtroendevalda revisorerna.

(FAR N 2023:18)

¹⁷ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

5B. ¹⁸ I denna anvisning benämns revisors rapport istället Det sakkunniga biträdets yttrande, se exempel nedan.

(FAR N 2023:18)

5. Enligt 13 kap. LKBR ska delårsrapporten bestå av en resultaträkning, en balansräkning och en förenklad förvaltningsberättelse. För varje post eller delpost i resultaträkningen ska belopp för motsvarande period under närmast föregående räkenskapsår, prognos för resultatet för räkenskapsåret samt budget för innevarande räkenskapsår redovisas. För varje post eller delpost i balansräkningen ska belopp för motsvarande post för närmast föregående räkenskapsårs utgång redovisas.
6. Enligt RKR R17 *Delårsrapport* ska en samlad, men översiktlig, beskrivning av kommunens drift- och investeringsverksamhet ingå.
7. Det sakkunniga biträdets slutsats omfattar utfall och ställning i delårsrapportens resultat- och balansräkning enligt punkt 5 och noter, samt den översiktliga beskrivningen av kommunens drift- och investeringsverksamhet.
8. Vad gäller prognoser kan sakkunnigt biträde uttala sig om huruvida informationen är sammanställd enligt givna kriterier såsom kommunens riktlinjer (jämför bilaga 2 i RevR 5 *Granskning av finansiell information i prospekt* och ISAE 3400 *The examination of prospective financial information*), men inte om huruvida prognoserna kommer att uppnås.
9. Den förenklade förvaltningsberättelsen granskas enligt "Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse".
10. ¹⁹Av RKR R17 *Delårsrapport* framgår att det är upp till varje kommun att avgöra om delårsrapporten ska innefatta sammanställda räkenskaper inklusive kassaflödesanalys.

(FAR N 2023:18)

11. ²⁰ Det sakkunniga biträdet ska använda sitt professionella omdöme för att avgöra om delårsrapporten bör innefatta sammanställda räkenskaper. En indikation på att delårsrapporten bör innefatta sammanställda räkenskaper är att det finns mål på koncernnivå vars utfall kan utläsas ur sammanställda räkenskaper.
12. ²¹ Om delårsrapporten innefattar sammanställda räkenskaper ska det sakkunniga biträdet granska dessa enligt "Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper" i tillämpliga delar och det sakkunniga biträdets yttrande om delårsrapporten ska innehålla en slutsats därom.

(FAR N 2023:18)

¹⁸ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

¹⁹ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

²⁰ Denna punkt upphör att gälla den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18.

²¹ Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

13. ²² Om det sakkunniga biträdet bedömer att delårsrapporten bör innefatta sammanställda räkenskaper men delårsrapporten inte omfattar sådana ska det sakkunniga biträdet iakttä punkterna 45–47 i ISRE 2410 som behandlar avvikelser från den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering.
14. I de fall en kommun väljer att utöka delårsrapporten med information som varken är väsentlig eller obligatorisk enligt lag eller god redovisningssed, kan det sakkunniga biträdet välja att exkludera denna information från sin granskning och anpassa uttalandet efter detta. Det sakkunniga biträdet ansvarar dock för att läsa och bedöma informationen i enlighet med punkterna 36–37 i ISRE 2410 som behandlar revisorns ansvar för annan information som lämnas tillsammans med den finansiella delårsinformationen.
15. Sakkunnigt biträde eller det organ som det sakkunniga biträdet 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*.

Exempel på det sakkunniga bitrådets yttrande om delårsrapport

Till revisorerna i [Kommun]

Org.nr XXXXXX-XXXX

Inledning

Vi har utfört en översiktlig granskning av utfall och ställning i delårsrapportens resultaträkning, balansräkning, [kassaflödesanalys], den översiktliga beskrivningen av kommunens drift- och investeringsverksamhet samt noter för [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 lagen om kommunal bokföring och redovisning. Vårt ansvar är att uttala en slutsats 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

²² Denna punkt upphör att gälla den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18.

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.

Det sakkunniga bitrådets granskning av den förenklade förvaltningsberättelsen [inklusive sammanställda räkenskaper]

Vår granskning har skett enligt ”Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse” [och i tillämpliga delar ”Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper”] i *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Detta innebär att vår granskning av den förenklade förvaltningsberättelsen [och de sammanställda räkenskaperna] har en annan inriktning och betydligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision* har. Vi anser att denna granskning ger oss tillräcklig grund för [vårt uttalande/våra uttalanden].

Slutsats

Grundat på vår översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger oss anledning att anse att den bifogade delårsrapportens resultaträkning, balansräkning, [kassaflödesanalys], den översiktliga beskrivningen av kommunens drift- och investeringsverksamhet samt noter inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med LKBR.

En förenklad förvaltningsberättelse har upprättats i enlighet med LKBR.

[Sammanställda räkenskaper har konsoliderats i enlighet med LKBR.]

Undertecknande

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Ansvarigt sakkunnigt biträde

Särskilt om granskning av delårsrapportens sammanställda räkenskaper²³

Varken LBKR eller RKR R 17 innehåller krav på att en kommuns delårsrapport ska innehålla sammanställda räkenskaper. I de fall en kommun inkluderar sammanställda räkenskaper ska sakkunnigt biträde genomföra granskningen med utgångspunkt i denna instruktion och i enlighet med ISRE 2410 lägga vikt vid analytisk granskning och förfrågningar.

Sakkunnigt biträde ska i sin granskning av de sammanställda räkenskaperna utgå från enheternas delårsräkenskaper och upplysningar för konsolidering. Sakkunnigt biträde ska kommunicera med kommunens redovisningsansvarige och enhetsrevisorer i väsentliga kommunala koncernföretag i de fall väsentliga revisionsfrågor föreligger. För att sakkunnigt biträde ska kunna lämna ett uttalande om de sammanställda räkenskaperna är upprättade i enlighet med LKBR ska dessa moment genomföras av sakkunnigt biträde:

1. Överenskomma med kommunens redovisningsansvarige om en tidplan för de kommunala koncernföretagens 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 LKBR.
5. Granska den kommunala koncernens avgränsning, justeringar, elimineringar och konsolidering av den kommunala koncernens enheter.

(FAR N 2023:18)

Uttalande²⁴

För sakkunnigt biträdes uttalande om sammanställda räkenskaper, se ISRE 2410 och i förekommande fall Exempel 2 i Anvisning för tillämpning ISA 705.

I de fall sakkunnigt biträde från kommunens redovisningsansvarige inte kan erhålla yttrande över översiktlig granskning av väsentliga koncernföretags delårsrapportering saknar sakkunnigt biträde förutsättningar att utföra granskningen av de sammanställda räkenskaperna i enlighet med standarden. I dessa fall kan sakkunnigt biträde inte uttala någon slutsats över om sammanställda räkenskaper har konsoliderats i enlighet med

²³Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

²⁴Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

LKBR eller inte. En beskrivning av de aktuella begränsningarna ska infogas i avsnitt "Det sakkunniga bitrådets granskning av den förenklade förvaltningsberättelsen inklusive sammanställda räkenskaper"

Exempel: När sakkunnigt biträde inte kan uttala sig över de sammanställda räkenskaperna.

(FAR N 2023:18)

Det sakkunniga bitrådets granskning av den förenklade förvaltningsberättelsen inklusive sammanställda räkenskaper²⁵

Vår granskning har skett enligt "Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse". Detta innebär att vår granskning av den förenklade förvaltningsberättelsen har en annan inriktning och betydligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt Standard för kommunal räkenskapsrevision. Vi anser att granskningen av den förenklade förvaltningsberättelsen ger oss tillräcklig grund för vårt uttalande.

Då koncernföretagens delårsrapportering, som legat till grund för den sammanställda redovisningen, inte har varit föremål för översiktlig granskning har vi inte kunnat genomföra vår granskning enligt "Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper" i Standard för kommunal räkenskapsrevision. De sammanställda räkenskaperna har därmed inte varit föremål för granskning och vi uttalar oss därför inte beträffande sammanställda räkenskaper.

(FAR N 2023:18)

Slutsats²⁶

Grundat på vår översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger oss anledning att anse att den bifogade delårsrapportens resultaträkning, balansräkning, [kassaflödesanalys], den översiktliga beskrivningen av kommunens drift- och investeringsverksamhet samt noter inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med LKBR.

En förenklad förvaltningsberättelse har upprättats i enlighet med LKBR.

(FAR N 2023:18)

²⁵Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

²⁶Träder i kraft den 1 januari 2024 enligt FAR N 2023:18 [red.anm.].

Instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper

Inledning

Syftet och betydelsen för sammanställda räkenskaper är andra än för den kommunala förvaltningsorganisationens räkenskaper. Det främsta syftet är att beskriva kommuner och deras företag organisationsneutralt och med helhetssyn över tid 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 deras sakkunniga biträden har därmed ett ansvar för granskning av de sammanställda räkenskaperna.

Normering

Enligt LKBR ska en kommun upprätta sammanställda räkenskaper i årsredovisningen. Med detta avses en sammanställning av kommunens och de kommunala koncernföretagens resultaträkningar, balansräkningar och kassaflödesanalyser samt noter.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

Sakkunnigt biträdes mål är att granska enligt instruktionen för att bedöma om de sammanställda räkenskaperna är i enlighet med LKBR samt RKR R16 *Sammanställda räkenskaper*.

Genomförande

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

För att sakkunnigt biträde ska kunna lämna ett uttalande om de sammanställda räkenskaperna är upprättade i enlighet med LKBR ska dessa moment genomföras av sakkunnigt biträde:

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 LKBR.
5. Granska den kommunala koncernens avgränsning, justeringar, elimineringar och konsolidering av den kommunala koncernens enheter.

Uttalande

För sakkunnigt biträdes 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 sakkunniga biträdens granskningsuppgifter i enlighet med 12 kap. 1 § KL.

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

Normering

En kommun ska upprätta en förvaltningsberättelse som en del av årsredovisningen. Det lagstadgade innehållet i förvaltningsberättelsen framgår av 11 kap LKBR.

Anvisning kommunal räkenskapsrevision

Sakkunnigt biträdes uppgift är att granska enligt instruktionen för att bedöma om förvaltningsberättelsen är upprättad i enlighet med LKBR samt RKR R15 *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. Sakkunnigt biträdes 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 sakkunnigt biträde 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 sakkunnigt biträde uttala sig om huruvida informationen är sammanställd enligt givna kriterier såsom kommunens riktlinjer (jämför bilaga 2 i 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.

Sakkunnigt biträdes 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 sakkunnigt biträde överväger väsentlighet krävs det att hon eller han 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 sakkunnigt biträdes professionella omdöme. Vägledning för bedömning av väsentlighet vid revision av icke-finansiell information kan hämtas från punkterna A 92–A 100 i ISAE 3000.

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

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

Generellt ska sakkunnigt biträde 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 sakkunnigt biträde 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. Sakkunnigt biträde 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 sakkunnigt biträdes 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 sakkunnigt biträde utgå från den kunskap om kommunen som hon eller han skaffat sig i den ordinarie revisionen av årsredovisningen.

Sakkunnigt biträdes granskning omfattar mål ur det finansiella perspektivet med betydelse 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 av att uppställningen av balanskravsresultatet har skett i enlighet med LKBR 11 kap. 10–11 §§ samt RKR R15, att uppgifterna i balanskravsresultatet och balanskravsutredningen är korrekt härledda ur kommunens räkenskaper samt att nyckeltal är korrekt beräknade.

Uttalande

Dessutom ska sakkunnigt biträde 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 förutsätter 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 revisionssed inte framgår av andra rekommendationer eller uttalanden. Det kan finnas ytterligare krav i enlighet med god redovisningssed, som inte är lagstadgad.

För sakkunnigt biträdes uttalande om förvaltningsberättelsen, se ISA 700.

Särskilt om granskning av delårsrapportens förenklade förvaltningsberättelse

Enligt 13 kap. 2 § LKBR ska en kommuns delårsrapport innehålla en resultaträkning, en balansräkning samt en förenklad förvaltningsberättelse. LKBR reglerar dock inte innehållet i en sådan förvaltningsberättelse varför sakkunnigt biträdes uppgift är att granska om en förkortad förvaltningsberättelse har upprättats i enlighet med LKBR samt RKR R17 *Delårsrapport*.

Sakkunnigt biträde ska genomföra granskningen med utgångspunkt i denna instruktion, med anpassning till de delar som ska ingå i delårsrapportens förenklade förvaltningsberättelse enligt RKR R17.

Med hänsyn till att LKBR inte reglerar innehållet i den förenklade förvaltningsberättelsen begränsas sakkunnigt biträdes räkenskapsrevision till att säkerställa att förvaltningsberättelsen omfattar de i RKR R17 obligatoriska avsnitten och till att granska den finansiella information som presenteras. Avseende sådan ytterligare information, förutom den normerande, som kommunen på eget initiativ har valt att lämna, ska sakkunnigt biträde iaktta anvisning kommunal räkenskapsrevision avseende ISRE 2410.

För sakkunnigt biträdes uttalande om förvaltningsberättelsen, se ISRE 2410

